

جامعة مؤتة
عمادة الدراسات العليا

العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني

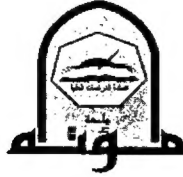
إعداد الطالب
عمر عايد بني هاني

إشراف
الدكتور سالم محمد الشوابكة

رسالة مقدمة إلى عمادة الدراسات العليا
استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة
الماجستير في الحقوق قسم القانون العام

جامعة مؤتة، 2005

بسم الله الرحمن الرحيم



MUTAH UNIVERSITY
Deanship of Graduate Studies

جامعة مؤتة
عمادة الدراسات العليا

نموذج رقم (14)

إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالب عمر عايد آل حسين الموسومة بـــ:

العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني

استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في **القانون.**

القسم: القانون العام.

	التوقيع	التاريخ	
د. سالم الشوابكة		2005/12/26	مشرفاً ورئيسا
أ.د. نعمان الخطيب		2005/12/26	عضواً
د. مصلح الصرايرة		2005/12/26	عضواً
د. حمدي قبيلات		2005/12/26	عضواً

عميد الدراسات العليا

أ.د. أحمد القطامين



MUTAH-KARAK-JORDAN
Postal Code: 61710
TEL :03/2372380-99
Ext. 5328-5330
FAX:03/ 2375694
e-mail: dgs@mutah.edu.jo sedgs@mutah.edu.jo
http://www.mutah.edu.jo/gradest/derasat.htm

مؤته – الكرك – الاردن
الرمز البريدي :61710
تلفون :03/2372380-99
فرعي 5328-5330
فاكس 03/2 375694
البريد الالكتروني
الصفحة الالكترونية

الإهـــداء

إلى والدي العزيزين منكم نهلت حب الخير للغير، وبتشجيعكم، وفضلكم كانت مســيرتي، وخطـــاي بـــارك الله في عمركم وجزاكم الله عني كل خير؛ إلى زوجتي الكـــريمة التي وقفت إلى جانبي وشدت أزري دون كلل أو تعب ومنحتني الكثير من وقـــتها فـــي إعـــداد هذه الرسالة؛ إلى بسمة الحاضر وأمل المستقبل بناتي الغاليات سوار، راما، ساجدة. إلى أخوتي وأخواتي الكرام وأصدقائي الأوفياء.

عمر عايد بني هاني

الشكر والتقدير

يتقدم الباحث بوافر التقدير وجزيل الاحترام لأستاذه الفاضل الدكتور سالم محمد الشوابكة على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة، وتقديمه كل مساعدة ممكنة لإنجازها بتوجيهاته القيمة، وإرشاداته السديدة، ويتمنى الباحث له دوام الصحة والعافية.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل شكري وعظيم تقديري لكل من مد يد العون والمساعدة لإتمام هذا العمل المتواضع وقدم النصح والمشورة، خلال البحث والدراسة والإعداد لهذه الدراسة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء الهيئة التدريسية والإدارية في كلية الحقوق، وكافة العاملين في مكتبة الجناح العسكري وكافة الزملاء في كلية العلوم الشرطية وجهاز الأمن العام، لما قدموه من مساعدة.

عمر عايد بني هاني

الفهرس

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الفصل الثالث: متطلبات العدالة الضريبية

ملخص

العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني

عمر عايد بني هاني

جامعة مؤتة، 2005

تتناول هذه الدراسة العدالة الضريبية من خلال ثلاثة فصول، تم خلالها استعراض كامل لهذا المفهوم من الناحية الاقتصادية والقانونية.

حيث تناول الفصل الأول مفهوم الضريبة بشكل عام وتم تناول تعريف الضريبة وأساسها القانوني، وأهم النظريات التي قيلت في طبيعة الضريبة وأساس وجودها، وتناولنا الأهداف والقواعد التي يجب مراعاتها عند فرض الضرائب.

وفي الفصل الثاني تم تناول العدالة الضريبية حيث تم استعراض ماهية هذه العدالة وصفاتها وتعريفها ومحاولة الوصول إلى تعريف محدد لها وأنواعها، وتم التطرق إلى العبء الضريبي وأسس توزيعه وصعوباته وأهم النظريات التي بحثت كيفية الوصول إليه بشكل عادل، حيث تم استعراض هذه النظريات والبحث فيها بشكل مفصل لما لها من أهمية للوصول إلى عدالة في توزيع العبء الضريبي وموقف المشرع الأردني منها.

والفصل الثالث تناول متطلبات العدالة الضريبية ومدى تأثيرها في تحقيق هذه العدالة، حيث تم استعراض عمومية الضرائب سواء المادية أم الشخصية، والاستثناءات على هذا المبدأ، وتم التطرق إلى الإزدواج الضريبي ومدى تأثيره على العدالة الضريبية وشرح شروط وأنواع هذا التعدد وكيفية تلافيه، ومن ثم بحث شخصية الضرائب والإعفاءات العائلية والتدرج في سعر الضريبة.

وفي الخاتمة تم عرض النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى عرض المقترحات والتوصيات في مجال تحقيق العدالة الضريبية.

Abstract

Tax Equity and its Applications in the Jordanian legistlation.

Omar Ayed Bani Hani

Mu'tah university, 2005

This study addressed the tax equity in three chapters. In these chapters the researcher presented a complete picture of this concept "legally, economically".

The First chapter addressed the concept of taxes in general through two subjects:

The first subject addressed the definition of taxes and its legal basis, the most important theories presented in about the nature of taxes, and the basis of its existence.

The second subject addressed the rules and the objectives which must be taken into consideration when imposing taxes.

The second chapter addressed the equity of taxes, as the researcher dealt with the nature of this justice, its characteristics, its definition, and the attempt of defining its limitations and its types. The researcher also mentioned tax load, The basis of its distribution, its difficulties, and the most important theories dealing how to reach it fairly. These theories were addressed and detailed be the researcher for its vital importance when reaching to equity in the case of tax distribution, and the position of Jordanian legist late towards it.

The third chapter addressed the requirements of tax equity, and its effect in achieving this equity. The study presented the generality of taxes, the exceptions of this principle. The researcher also addressed mutual tax policy, and its effect on tax equity, explaining the terms and kinds of this diversity and how to avoid this diversity . The researcher also investigated the character of taxes, familial exemptions, and the scaling of tax price.

In the conclusion, the research presented the results obtained by the researcher, in addition to present the recommendations and the suggestions in the field of tax equity concluded by the study.

الفصل الأول
تطور مفهوم الضريبة

1. 1 المقدمة:

يشـــهد العقد الحالي إصلاحاً اقتصادياً واسع النطاق في معظم البلدان النامية بمـــا فـــي ذلك الدول العربية وذلك بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث تـــوازن فـــي الموازنة العامة للدولة وفي ميزان المدفوعات من خلال ترشيد الإنفاق العام. وهو ما نشهده حالياً في السياسة الحكومية للأردن- وزيادة الموارد الضريبية.

وقـــد نجحـــت بعـــض الدول في تنفيذ برامجها الإصلاحية، وما زال البعض الآخـــر يتعـــثر فـــي ذلك؛ لوجود صعوبة بالغة في التوفيق بين الأهداف المتناقضة كترشـــيد الاســـتهلاك وخفـــض الإنفاق العام ومعالجة مشكلتي البطالة والفقر بنفس الوقـــت. ويعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي وفي مقدمته الإصلاح الضريبي.

بالإضـــافة إلـــى أن اقتصـــاديات الـــدول في ظل العولمة ووجود التكتلات الاقتصـــادية الدولـــية والإقليمـــية ومـــنظمة التجارة العالمية وضرورة التعامل مع المؤسســـات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، أصبحت اكثر اندماجاً مع دول العالم وبالتالي فإن أنظمتها الضريبية لا يمكن النظر إليها بصورة منعزلة حيث تتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة للاســـتثمارات المحلية والأجنبية، وتنشيط الصادرات من خلال مساعدات المنتجات المحلـــية في الصمود أمام السلع الأجنبية عن طريق إعفاء الصادرات من الضرائب والرسوم.

وقـــد كانـــت الأنظمة الضريبية في بداية الثمانينات في معظم البلدان النامية معقـــدة ومرهقة ومثقلة بمئات الضرائب دون أن يحقق أي منها عائداً كبيراً وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

لذلـــك قامـــت معظـــم البلدان النامية- ومنها الأردن- وخلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر بأنظمتها الضريبية بهدف تبسيطها وتطويرها مع

الفكـــر الحديـــث الـــذي يستهدف تخفيض الضرائب على مصادر الدخل (الأرباح- الرواتـــب- الأجـــور) بهـــدف تشجيع الإنتاج والاستثمار والتصدير والتركيز على الضرائب على أوجه استخدامات الدخل (الضرائب على الإنفاق – القيمة المضافة- الضـــريبية على المبيعات) شريطة أن لا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية وتوزيعها بشكل منصف على الأفراد من خلال زيادة الإعفاءات الشخصية والاجتماعية لذوي الدخل المحدود، وهذا ما سارت عليه بلدان كثيرة منها الأردن، وإنه ولما لهذا المبدأ مـــن أثـــر كبـــير وهام فإنَّ أهميته تنطلق من أنَّ العدالة والإنصاف مصطلحات تقع ضـــمن فلســـفة القانون يصعب تحديدها وقد تدخل فيها المعتقدات الدينية والمذهبية والسياسية.

ومـــن ثـــم فإن من يخوض غمارها لابد أن يسير بحذر ويبتعد عن الغموض والإبهام وإلا فإنَّ التعرض لها يصبح مجرد كلمات يقع بعضها إلى جانب بعض دون تكوين جملة مفيدة أو تعبير مفهوم، وهذا الأمر ينعكس على العدالة الضريبية التي لا يفـــتأ الفقهـــاء والاقتصاديون يبحثون في كتبهم وأبحاثهم لعلهم يجعلون الطريق إليها واضحة والسبيل إليها ممهدة.

وتأتي دراستنا هذه في هذا المضمار مفضلاً الأسلوب الوصفي على الأسلوب الرياضـــي بسبب أن البحث في العدالة الضريبية يقع ضمن فلسفة القانون والاقتصاد والضـــريبية كمـــا أســـلفنا ســـابقاً، حيث سيتم تقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول ســـنتناول فـــي الفصـــل التمهيدي الضرائب بشكل عام وماهيتها وأساسها القانوني وأهدافهـــا وقواعدهـــا التـــي يجب مراعاتها عند فرضها، ومن ثم سيتم التطرق في الفصـــل الأول إلـــى موضـــوع العدالـــة الضـــريبية، بحيث نستفيض في شرح هذا الموضـــوع مـــن جمـــيع جوانـــبه، أما في الفصل الثاني فسنبحث متطلبات العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني ومن ثم الخاتمة.

وقـــد مر مفهوم الضريبة بتطورات عديدة على مر العصور فقد كان الأفراد يعيشـــون متفرقين غير خاضعين لسلطة واحدة تحتاج إلى مال مشترك للإنفاق على نشـــاطاتهم المخـــتلفة ولم تكن ثمة مرافق وحاجات عامة تستدعي فرض الضرائب ولكن عندما استقرت الجماعات البشرية وتكونت العشيرة فالمدينة فالدولة تطلب هذه

الكـــيانات الجماعة الجديدة وجود سلطة عامة تحمي الأمن في الداخل وتدفع العدوان من الخارج وتقيم العدل بين الناس مما استدعى توافر المال العام للصرف على هذه المـــرافق المشـــتركة فاضطرت السلطة إلى قبول التبرعات والهبات النقدية يقدمها الرعايا الموسرون أما غير الموسرين فكانوا على الغالب يتطوعون لأداء العمل عيناً دون أي مقابل[1].

وقـــد كانـــت الضريبة وقت نشأتها عبارة عن مساعدة وقتية يتقدم بها أفراد المجـــتمع للحاكم طوعاً وبمحض إرادتهم كلما تعرضوا لخطر الغزو وحتى يستطيع الحـــاكم تنظـــيم الدفـــاع ودرء الخطر عنهم وكانت الضريبة تتسم بعدم الدوام وعدم الإلزام[2].

ومـــع تطـــور الدولـــة لم يلبث هذا المفهوم الاختياري التطوعي للضريبة أن تطور وتحول من تأدية اختيارية نقدية أو عينية إلى تكليف إلزامي فالفرد اخذ يطالب بحقـــوق كثـــيرة رتبـــت عليه بالمقابل واجبات غير قليلة أهمها تكليفه بالمساعدة أو الاشـــتراك أو المساهمة بالأعباء العامة، عن طريق تأديات مالية كلما طلبت السلطة العامـــة مـــنه ذلـــك فتطورت الضريبة من فكرة "المنحة" تدفع بشكل اختياري إلى مشـــاركة أو مساهمة في الأعباء العامة بصورة إلزامية ودائمة ضريبة على الأموال يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني دون الحصول على خدمة أو منفعة تقدمها الدولة لهم[3].

وبالـــرجوع إلـــى عصر الإمبراطورية الرومانية يلاحظ أنه كان يطبق نظام ضـــرائب متقـــن، يشبه إلى حد كبير الأنظمة الضريبية في الدول الحديثة في وقتنا

---

(1) د. عصـــام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة طربين، دمشق، 1977 – 1978، ص 160.

(2) د. منيس اسعد عبد الملك، اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف، ط2، القاهرة، بدون تاريخ، ص 228.

(3) د. رفاعي الهزايمة، الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن، بدون نشر، ط1، عمان، 1983، ص.

الحاضـــر، فرجال السلطة العامة كان يقدرون الإيرادات ويحصلونها وفقاً لإجراءات محددة سلفاً مع تطبيق مبدأ المساواة بين المواطنين أمام الضرائب من ناحية المبدأ، إلا انـــه يؤخـــذ علـــى هـــذا الـــنظام الضريبي خلوه من أي ضمان سياسي فالتصـــويت علـــى الضرائب لم يكن معروفاً ومن الناحية العملية لم يكن هذا النظام يحقـــق أي مساواة بين المواطنين بسبب الإعفاءات التي كانت تمنح لبعض الطبقات إضـــافة للقســـوة الضـــريبية التي كانت ترافق طرق تحصيل الضرائب المفروضة بموجبه[1].

وتطـــور مفهـــوم الضريبة إلى أن وصل إلى نهاية القرن الثالث عشر حيث اســـتقر علـــى وجـــوب موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وكانت بريطانـــيا أول دولة أقرت هذا المبدأ حيث أصدرت وثيقة إعلان الحقوق(1628م) و (Magna Carta) عام (1215)، فأوجبت موافقة الشعب على كل ضريبة قبل جبايتها ثـــم تبعـــتها الـــثورة الفرنسية عام (1789) فنشرت هذا المبدأ في معظم دول العالم بحيث أصبحت موافقة ممثلي الشعب على الضريبة قبل فرضها قاعدة دستورية يكاد لا يخلو منها أي دستور معاصر[2].

وقـــد رافق تطور الضريبة السياسي تطور المؤسسات الديمقراطية في الدولة الحديـــثة، بحيـــث أصبحت الضريبة فريضة إلزامية غدت المصدر الرئيسي لنشوء المؤسســـات الديمقراطـــية والنيابـــية الممثلة للشعب، وكذلك أدت فكرة المساواة في الضـــريبة إلـــى الأخـــذ بمبدأ المساواة بين المواطنين أمام القانون، وأخيراً أصبحت الضريبة وسيلة تدخليه إصلاحية وتوجيهية تستعملها الدولة في توجيه الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية[3].

---

(1) د. حسين سلوم، المالية العامة القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ط 1، 1990، ص 63.

(2) د. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة سليمان المعظمي، بغداد، 1967-1968، ص 57.

(3) د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، ج1، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حلب، 1978-1979، ص 161.

لكــن الــدول الرأسمالية ظلت فترة طويلة غير معنية بالتدخل في النشاطات الاقتصــادية واكتفــت باعتبار الضريبة أداة مالية تجمع بواسطتها الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها العامة وإشباع حاجاتها العامة حتى قيام أزمة (1929) وانتشار الكساد العالمــي، إذ اضــطرت معظــم الــدول الرأسمالية إلى مباشرة التدخل في النشاط الاقتصــادي، واتجهــت بالضــريبة إلى مفهومها المعاصر باعتبارها أحد العناصر الرئيســية للــتمويل، ووسيلة ناجعة لتمكين الدولة من التدخل في الحياة الاجتماعية، والاقتصادية وتوجيه السياسات العامة للدولة[1].

1. 2 تعريف الضريبة وأساسها القانوني

هــنا لا بــد مــن التعرف على تعريف واضح للضريبة ومن ثم البحث في أساسها القانوني أي النظريات التي تحدثت في طبيعتها.

1. 2. 1 تعريف الضريبة

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف مــن وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة إلى حد أنَّ بعضهم مثل الأستاذ (تروتابا) اقتصــر في تعريفها على الجانب القانوني منها "بوصفها وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لقدراتهم التكليفية"[2]. وهناك من عرفها على أنها مــبلغ نقــدي وليس مقابل عيني تأخذه الدولة جبراً دون إعطاء الخيار للأفراد بذلك تحقيقاً للنفع العام وليس لتحقيق منافع ذاتية لمتحملي الضريبة[3]، وقد عرفها الدكتور شريف تكلا على أنها مبلغ نقدي يجبيه أحد الأشخاص العامة جبراً من الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة[4].

---

(1) د. أنيس اسعد عبد الملك، اقتصاديات المالية العام، مرجع سابق، ص 231.

(2) د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص 49.

(3) د. حمــدي العنانــي، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، الدار اللبنانية المصرية، القاهرة، 1992، ص 243.

(4) د. شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979، ص 124.

ويتضح من العرض السابق لمفهوم الضريبة المعاصر أن لها عناصر وخصائص تتميز بها وهي:

1. أنها اقتطاع نقدي:

وهي الصورة الشائعة للاستقطاع الضريبي فهي تفرض في وقتنا الحاضر في صورة نقود مسايرة للطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية في العصر الحالي، وهي لم تكن كذلك دائماً، ففي النظم البدائية حيث كثرة المبادلات العينية كان الأفراد يدفعون الضرائب المفروضة عليهم في شكل عيني عن طريق تقديم جزء من ناتج عملهم للدولة- في شكل محصولات زراعية- أو بالعمل في خدمتها مجاناً لمدد محدودة، وأحياناً نلاحظ أن بعض الضرائب قد تدفع عيناً إذا ما أجاز التشريع الضريبي ذلك تيسيراً على المكلفين ومثال ذلك الضريبة على التركات بصورة عينية – المشرع الأردني لم يأخذ بهذه الضريبة –حتى يمكن تجنيب الأفراد غير القادرين عن السداد نقداً بيع أموالهم بأسعار زهيدة، لكن الأصل أن يضل السداد نقداً وما التسديد العيني إلا استثناء لا يتقرر إلا مراعاة لاعتبارات وظروف خاصة[1]، وإن كان ذلك لا يعني اختفاء الفرائض العينية وخاصة في المجتمعات الاشتراكية، مثل التزام التعاونيات الزراعية في الاتحاد السوفيتي بتسليم الدولة جانباً من المحصول بأسعار تقل عن سعر التكلفة[2].

2. أنها فريضة إلزامية تؤخذ جبراً وبدون خيار المكلف:

أي أنها تفرض جبراً على المكلف الذي لا خيار له في أدائها، فعملية فرضها وجبايتها تعد عملاً من أعمال السلطة العامة وهو اختصاص أصيل للدولة لا يجوز أن يكون محلاً للاتفاق بين الدولة والأفراد، أي أن تحديد سعر الضريبة ووعائها والمكلف بأدائها وتحصيلها يتم بإرادة الدولة المنفردة [3].

---

(1) د. شريف تكلا، مرجع سابق، ص 125.

(2) د. يونس البطريق، المالية العامة، مذكور سابقاً، ص 50.

(3) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 92.

ولا يغير من صفة الضريبة هذه إقرارها من قبل ممثلي الشعب فالمبادئ الدستورية والتي أقرت وجوب موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب لا تعني الموافقة الشخصية من قبل كل مكلف على الضريبة قبل وضعها، إذ أن بعض الفئات الاجتماعية قد تكون غير متمثلة في المجالس التشريعية ولكنها تؤدي الضريبة وفي حال امتناع المكلف عن دفعها تستخدم الدولة التنفيذ القسري للحصول عليها[1]. فالضريبة المستحقة تعد ديناً ممتازاً للدولة يحق لها الحجز على أموال المكلف واتباع الأساليب الجبرية للحصول على قيمة الضريبة ولهذا تحرص دساتير الدول على النص بأن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون تأكيداً لرقابة السلطة التشريعية الممثلة لجماهير الشعب وبالتالي لجماعة المكلفين بالضرائب[2].

3. تدفع بصفة نهائية وبدون مقابل:

أي أن الدولة غير ملزمة برد قيمتها للفرد الذي يلتزم بدفعها، ولا يحق له استردادها أو المطالبة باستعادتها في المستقبل وهذا ما يميز الضريبة عن القروض العامة التي تلزم الدولة بتسديدها إلى المكتتبين في سنداتها ودفع الفوائد المترتبة عليها[3].

فهي تفرض على الفرد باعتباره عضواً في الجماعة، ومن ثم فإن النفع الذي يعود عليه هو النفع الذي تفيد منه الجماعة ككل وهي ثمن الخدمات التي تقدمها الدولة لهذا الفرد وعلى هذا لا يجوز له أن يطالب بمقابل خاص به[4].

4. الضريبة تحقق أهداف الدولة العامة وتمكنها من تحقيق النفع العام:

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها العامة، ففي ظل الدولة التقليدية اقتصرت أهداف الضريبة على الغرض المالي أي على اعتبارها أداة لجمع

---

(1) د. كريم كشاش، علم المالية العامة والتشريع الضريبي في الأردن، مطبعة الروزنا، اربد، 1999، ص 48.

د. يونس البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص 50.

(2) انظر: مادة 111 من الدستور الأردني لعام 1952.

(3) د. ناصر عبيد الناصر، المالية العامة، مطبعة الداوودي، دمشق، 1998، ص 68.

(4) د. كريم كشاش، مرجع سابق، ص 48.

المـال اللازم لقيام الدولة بوظائفها العامة، وتبعاً لذلك كانت الضريبة توصف بأنها حيادية لا تحقق أهدافا اقتصادية أو اجتماعية[1].

ولكـن نتـيجة لـتدخل الدولـة فـي العصر الحديث في الحياة الاقتصادية والاجتماعـية أخذت تقتطع قسماً من الدخول والثروات الكثيرة في صورة ضرائب لـتغذية الخزينة العامة من اجل تنفيذ سياستها الاجتماعية والاقتصادية بزيادة الإنفاق العام وتخفيف العبء الضريبي في حالة الركود وتخفيض الإنفاق في حالة الازدهار فتزيد من معدلات الضرائب وتشجع الادخار بالإعفاءات الضريبية[2].

وقـد باتـت الضريبة اليوم من اكثر الأسلحة التدخلية مضاءً، لأنها تجاوزت تحقـيق الهـدف المالي الصرف إلى الإسهام في حدود الإمكان في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ويجب التنبه إلى حسن استخدام هذا السلاح فهو سلاح ذو حدين:

فقد يعيد المسيرة الاقتصادية إذا ما أسيء استخدامه، وقد يدفعها للأمام إذا ما كـان محكومـاً بأسـاليب الاسـتخدام الرشيد الهادف إلى توجيه النشاط الاقتصادي والتأثير في المتغيرات الاقتصادية[3].

1. 2. 2 الأساس القانوني للضريبة

وجـد بعـض فقهاء المالية أن الضريبة ما هي إلا نتيجة للعلاقة العقدية بين الدولـة والفـرد منطلقين من نظريات عديدة نادى بها فلاسفة القرنين السابع عشر والثامـن عشر، ولكن تكييف الضريبة على أساس العلاقة العقدية يعد تكييفاً خاطئ، لأن هذه الفكرة مستمدة من مساوئ الحكم الاستبدادي التي سادت القرن الثامن عشر والتـي جعلت كتاب ذلك العصر يصورون الضريبة على هذا النحو، حتى يضمنوا اسـتعمال حصيلتها في صالح المكلفين، وإلا كانت جبايتها باطلة لانعدام سبب العقد

(1) د. كريم كشاش، مرجع سابق، ص 49.

(2) د. ناصر عبيد الناصر، مرجع سابق، ص 68.

(3) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 53.

وبطبيعة الحال فإن الذي يبرر فرض الضريبة هو الحاجة من جهة والتضامن الاجتماعي من جهة أخرى[1].

غير أن الآراء الحديثة التي تسود في الوقت الحاضر دحضت الآراء السابقة ووجدت في التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة الأساس القانوني الصحيح الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب ومن أهم النظريات التي قيلت في طبيعة الضريبة وأساس وجودها.

أولاً: نظرية العلاقة التعاقدية للضريبة:

ونجد أساس هذه النظرية من فكرة "العقد الاجتماعي" لجان جاك روسو والذي يقول فيها أن الأفراد تركوا العزلة للاستفادة من مزايا الحياة الاجتماعية وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمنياً تنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وعن جزء من أمواله مقابل أن يضع الحرية الباقية والأموال الباقية في حماية القانون، وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدي ضمني بين الأفراد والدولة[2].

وقد أيد فقهاء آخرون هذه النظرية من أمثال هوبز ولوك ومونتسكيو وميرابو وساي وبرودون وقالوا أن الضريبة تأخذ شكل المبادلة، حيث يوفر الطرف الأول في العقد المالي (الدولة) الأمن ويلتزم الطرف الثاني (الأفراد) بدفع الضريبة وهذا يعد تجسيداً لفكرة العقد الاجتماعي[3].

وفي الواقع فأن عدد من دساتير القرن الثامن عشر كرس هذه الفكرة كما في دستور ولاية ماساشوستس الأمريكية الذي نص على أن الضريبة هي مقابل للمنافع التي تعود على الفرد من حماية الدولة لحياته وأمواله[4].

لكن الآراء اختلفت حول طبيعة هذا العقد ونوعيته فمنهم (ميرابو) من قال أن العقد هو عقد بيع وان الضريبة هي ثمن الحماية والأمن وغيرها من الخدمات الاجتماعية المقدمة من الدولة أما (آدم سميث) و(مونتسكيو) و(هوبز) فقد اعتبروها

---

(1) د. شريف رمسيس تكلا، مرجع سابق، ص 124.

(2) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 70.

(3) د. ناصر عبيد الناصر، مرجع سابق، ص 70.

(4) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 54.

عقد تأمين بحيث أن الضريبة تعد قسطاً يدفع للدولة لضمان ما تبقى من أموال، وقد ضمن مونتسكيو هذه الأفكار في كتابه (روح القوانين) ومعنى هذا التكييف:

أ. أن تتناسب الضريبة مع قيمة الأموال التي بحوزته والمؤمن عليها.

ب. فرض الضريبة تبعاً لدرجة ثراء الممول.

ج. فرض الضريبة على رأس المال أو الدخل.

ولكن يرد على هذا التكييف عدم وجود تناسب بين قيم الضريبة وقيم أموال الممول وعدم ضمان أو إلزام الدولة بتعويض خسائر الممول وهو المؤمن عند خسارته أو هلاك أمواله[1].

وهناك فكره تفترض وجود عقد ضمني بين الأفراد والدولة بتأسيس شركة كبرى وهي (الدولة) تضمن للمساهمين فيها (الأفراد) بواسطة مجلس إدارتها (الحكومة) تأمين الخدمات المشتركة التي لا غنى عنها لسير عملية الإنتاج بفعالية وأمان كحفظ الأمن وصد الاعتداءات الخارجية وبناء المرافئ وشق الطرق وغيرها، إلا أن هذه النظرية انتقدت بشكل كبير لكونها اعتمدت المصالح المادية البحتة المبنية على الإنتاج وتكوين الثروات أساساً لها صارفة النظر عن الروابط المعنوية التي تشد أفراد الجماعة إلى بعضهم البعض، مؤكدة توزيع خدمات الدولة على أصحاب الأموال من دون الآخرين وبذلك تكون وقعت في نفس الخطأ الذي وقعت فيه نظريات عقد البيع والتأمين السابقة الذكر[2].

وبالتالي يتضح لنا أن نظرية التعاقد هي نظرية باطلة ولا أساس لها أسوة بالنظرية الأم التي قامت عليها (نظرية العقد الاجتماعي) والتي نادى بها فلاسفة أوروبا وعلى رأسهم (روسو) فلا وجود لعقد ضمني بين الأفراد والدولة، والدولة نشأت بناء على ضغط الحاجة لمؤسساتها، ومن الناحية الضريبية البحتة لا يمكن أن يكون هناك اتفاق مالي بين الدولة والأفراد لما للدولة من سمات الإجبار والتفوق ولا يمكن اعتبار الضريبة ثمن للخدمات المقدمة من الدولة لأنه لو صح ذلك لوجب أن

---

(1) د. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط2، دار البيارق، جامعة جرش، 1998، ص 100.

(2) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 72.

يكـون الثمـن واحداً بالنسبة للجميع ولكن الحاصل أن مقدار الضريبة يتوقف على المقـدرة التكليفية للممولين في أغلب الأحيان، ونجد أن عدم إمكانية اعتبار الضريبة مقابل منافع هو أيضاً دليل بطلان هذه النظرية لأن الواقع يثبت في كثير من الأحيان عدم تحقيق أية منافع أو مقابل للضريبة.

وعلـى هـذا نلـتزم بالقول: بعدم التزام الأفراد بدفع الضريبة في حالة عدم تحقيق المنفعة، ونظراً لكثرة المثالب التي قيلت في هذه النظرية ظهر للوجود نظرية جديدة تؤسس للعلاقة التي قامت عليها الضريبة وهي نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانياً: نظرية التضامن الاجتماعي

نتـيجة لسـقوط فكره المقابل تجاه الضريبة تحفز الفكر المالي الحديث على الاتجاه نحو نظرية "التضامن الاجتماعي" لتبرير فكرة فرض الضريبة[1].

وهـذه الـنظرية حديـثة لكن أسسها بعيدة بعد بداية تكون الأسرة والقبيلة ثم المديـنة وبعدهـا الدولة[2]. فالدولة حسب هذه النظرية أصبحت ضرورة اجتماعية واقتصـادية تسعى إلى تحقيق النفع العام، من خلال النشاطات الشمولية المدى، ولما كانـت الصعوبة تقارب الاستحالة في مجال تحديد مدى انتفاع كل فرد على حده من هـذا "الـنفع العام" الذي تحققه الدولة فقد بات من البديهي والمنطقي في آن معاً أن يتضـامن الجمـيع لـتمويل نشـاطات الدولة بحيث تصبح الضريبة نتيجة لموجب التضـامن الاجتماعـي بصـرف الـنظر عن مدى "النفع الخاص" الذي يحققه دافع الضريبة من مجموع النفع العام المتحقق[3].

وتقـوم هـذه الـنظرية علـى أساس أحقية الدولة في سيادتها على إقليمها، ورعاياها، وتوفيرها وحمايتها للتضامن الاجتماعي بين أفرادها من الأجيال السابقة، واللاحقـة ومـن ثـم تضامنهم في تغطية نفقات الدولة العامة لتحمل الأعباء العامة وإشـباع الخدمـات العامـة، والمتعلقة بالمصلحة العامة دون الخاصة، أي يتضامن

---

(1) د. حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص 71.

(2) د. عـبد الأمـير شـمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 1987، ص 40.

(3) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 56.

الأفـــراد لسد عجز الدولة من النفقات العامة وبدون سند في إجبارها لتقديم مقابل في شـــغل منافع خاصة بهم فهم أفراد مجتمع واحد، ويجب عليهم التضامن لتسهيل قيام الدولـــة بأعـــبائها، وعلى كل فرد أن يدفع طبقاً لمقدرته المالية، وبغض النظر عن المنافع العائدة عليه ويعد الفقيه (دوجي) رائد هذه النظرية[1].

وقد ترتب على هذه النظرية عدة نتائج مهمة تمثل بعض القواعد الأساسية في الضريبة وهذه النتائج هي:

1. إن فـــرض الضـــرائب يعتـــبر عملاً من أعمال السيادة وينتج عن ذلك أن الدولـــة تتمتع بسلطة تحديد الضرائب وتحديد تنظيمها الفني، وأنها تقتضيها جبراً وبصفة نهائية.
2. اســـتناداً لفكرة التضامن الاجتماعي تفرض الضريبة على كافة المواطنين، ويشكل هذا المبدأ أساس قاعدة عمومية الضرائب.
3. استناداً لفكرة التضامن الاجتماعي تفرض الضريبة على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الذي يعود عليهم من خدمات المرافق العامة، وتبعاً لمقدرة الفرد المالية ويشكل هذا المبدأ أساس قاعدة العدالة الضريبية.

والواقع أن هذه النظرية اكثر قبولاً لأنها تفسر فرض الضريبة في كل عصر من العصـــور ولأنها تستوعب كل التطورات التي حصلت في دور الضريبة الاجتماعي والاقتصادي[2].

1. 3 الأهداف والقواعد التي يجب مراعاتها عند فرض الضرائب

لقـــد اقترنـــت الضـــرائب بوجود السلطة في المجتمع ولقد تطورت طبيعتها وتباينـــت أهدافهـــا كثـــيراً مع تطور الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية العامة، وغـــدت مرتكـــزة على مبادئ عامة يجب تطبيقها عند فرض ضريبة معينة فما هي هـــذه الأهـــداف والقواعـــد العامة التي يجب مراعتها حيث سيتم استعراض أهداف الضريبة بشكل عام وعرض المبادئ العامة للضريبة.

---

(1) غازي عناية، مرجع سابق، ص 102.

(2) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 160.

1. 3. 1 الأهداف العامة للضريبة

بـــات من المسلم به أن للضريبة أهدافاً متنوعة تتطور بتطور الزمن وتختلف باختلاف النظم السياسية والاجتماعية السائدة في كل دولة، فباتساع دور الدولة بسبب تطـــور طبيعـــتها مـــن دولة حارسه إلى دولة متدخلة، ثم إلى دولة منتجة أصبحت مســـؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق معدل ثابت من النمو وترتب علـــى ذلك اتساع النفقات العامة، وتطوير حجم الإيرادات العامة ولم تعد الإيرادات مقصـــورة علـــى تمويل النفقات بل أصبحت بالإضافة لذلك أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي[1].

وعلـــى هـــذا فـــإن غرض الضريبة إما أن يكون مالياً أو غير مالي وسوف نفصل ذلك في ما يلي:

أولاً: الغرض المالي للضريبة (المالية التقليدية):

وهـــو مـــا يعبر عنه بفكرة حياد الدولة وبالتالي حياد المالية العامة في عهد الدولـــة الحارســـة واقتصـــار أغراض الضريبة فقط على الحصول على الإيرادات العامـــة لتغطـــية النفقات العامة لتسيير المرافق العامة التقليدية، وان حصر أغراض الضـــريبة بالغرض المالي فقط أدى إلى اهتمام الماليين التقليديين إلى الحصول على اكـــبر حصـــيلة إضـــافية ويتم تحقيق ذلك بتوافر عدة شروط تتلخص في الإنتاجية والثبات والمرونة والحياد. ونتعرض لكل منها باختصار[2]:

1. الإنتاجية:

يقصد بالإنتاجية الحصول على اكبر حصيلة صافية من الإيرادات (بعد خصم نفقـــات الجباية) ولكي تحقق الضريبة ذلك يجب توافر القواعد الأساسية وهي العدالة واليقيـــن والملاءمة في الدفع والاقتصاد في نفقات الجباية وهو ما سنبحثه لاحقاً. كما يجـــب توافر صفة عدم الشعور بها ولهذا قيل أن خير الضرائب هي الضرائب غير

---

(1) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 78.

(2) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 166.

المباشـــرة لأنهــا تختفـــي في ثمن السلع والخدمات وتعطي حصيلة كبيرة كما يجب توافر صفة العمومية فيها[1].

2. الثبات:

والمقصـــود بذلــك أن لا تتغــير حصيلة الضريبة تبعاً للتغيرات الاقتصادية خصوصاً في أوقات الكساد، ذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بســبب ازديــاد الدخول والإنتاج بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكســاد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تــزداد فـــي هــذه الأوقات، لذلك نادى التقليديون بثبات الضريبة وقصدوا من ذلك خصوصاً عدم أو تقليل انخفاض حصيلتها في أوقات الكساد ويبدو أن هذا الشرط لا يــتوافر إلا في الضرائب غير المباشرة وبصورة خاصة ما يفرض منها على السلع الاستهلاكية الضرورية وهي لا تنخفض في فترات الانكماش إلا بنسبة بسيطة واقل بكثير من نسبة انخفاض الدخل[2].

3. المرونة:

وهو ما يقصد به ثبات وعاء الضريبة مع ازدياد سعر الضريبة وعلى هذا فإن الضــريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها مع عدم انكماش وعائها، والضريبة غير المــرنة هـــي الضـــريبة التـــي يؤدي زيادة معدلها إلى انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفــاض حصـــيلتها، ويترتب على ذلك أن الضرائب على السلع الاستهلاكية ذات العــرض المـــرن تحقـــق المرونة اكثر من الضرائب على السلع الاستهلاكية ذات العـــرض غير المرن ومن ثم فإن الأمر يتحقق في الضرائب على السلع الاستهلاكية الضرورية التي يقبل عليها الفئات الاجتماعية غير الغنية وتفسير ذلك أن هذه الفئات تخصص نسبة من دخلها للاستهلاك اكثر من تلك التي تخصصها الفئات الاجتماعية الغنـــية ممـــا يجعل عبء الضرائب على الفئات الفقيرة اكبر منه على الفئات الغنية وخلاصــــة القـــول أن تحقـــيق الغـــرض المالي للضريبة يتوافر في الضرائب غير

---

(1) حسين سلوم، مرجع سابق، ص 79.

(2) حسين سلوم، مرجع سابق، ص 80.

المباشـــرة اكـــثر منه في الضرائب المباشرة وهو سبب تفضيل التقليديين للضرائب غير المباشرة[1].

4. الحياد:

ويقصـــد بذلـــك فـــي نظر التقليديين أن يقتصر هدف الضريبة على الغرض المالي وحده دون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ودون دفع الممولين أو التأثـير عليهم للقيام بعمل أو الامتناع عن عمل معين، ويتحقق هذا الحياد إذا لم يكن من شأن الضريبة إحداث أي تغيير في المراكز النسبية للممولين أي إذا لم تؤدي إلى حـدوث تغيير في مرتبة كل منهم في سلم التوزيع، والملاحظ أن هذا الحياد لا يمكن بـل يسـتحيل تحقيقه بشكل مطلق لأن ذلك يتطلب دقة في التنظيم الضريبي لتفادي تأثـير الضريبة في البنيان الاقتصادي والاجتماعي وعلى هذا فإن الضريبة لا بد أن تؤثـر فـي الحياة الاقتصادية والاجتماعية حتى ولو لم تقصد إلى ذلك فحياد غرض الضريبة لا يضمن حياد الضريبة[2].

ثانياً: الغرض غير المالي للضريبة (المالية الحديثة):

الضـرائب هـي المصدر الرئيسي لتمويل النفقات الحكومية وهي أداة حكم وإدارة فـي الدولـة المعاصـرة وهـي وسيلتها لتحقيق أهدافها العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإنمائية وسنقوم بتفصيل ذلك في ما يلي:

أ. الأغراض الاجتماعية للضريبة:

وذلك عن طريق تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات عن طريق زيادة الضـرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم العمل على توزيع حصيلتها علـى الفقراء وأصحاب الدخول المنخفضة من خلال تطبيق ضريبة تصاعدية على الدخـول وفـرض ضـرائب على التركات[3]. وأيضاً العمل على تشجيع أو تثبيط التناسـل وذلـك عـن طريق منح إعفاءات ضريبية لتشجيع التناسل في البلاد قليلة السـكان أو تخفيض معدل الضريبة لمن ينجبون عدداً معيناً من الأطفال بحيث تزيد

---

(1) حسين سلوم، مرجع سابق، ص 80.

(2) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 168.

(3) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 168.

نســبة هذه الإعفاءات أو التخفيضات كلما زاد عدد الأطفال وكذلك تستخدم للحد من المــيل لــزيادة الاســتهلاك لــبعض السلع بفرض الضرائب المرتفعة على إنتاجها واستيرادها[1].

ب. الأغراض الاقتصادية للضريبة:

تهـدف الضــريبة إلــى تحقــيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق تخفيض الضــرائب أثــناء فــترة الانكمــاش وذلك من اجل زيادة الإنفاق وامتصاص القوة الشــرائية للأفــراد في حالة التضخم، كما تستخدم من اجل تشجيع بعض النشاطات الاقتصادية عن طريق إعفاء هذا النشاط من الضريبة أو تخفيضها على دخل النشاط أو إعفــاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط أو إلغاء رسوم التصدير على المنتجات لهــذا النشــاط[2]. فالدولــة تعمــل على محاربة التضخم عن طريق فرض وزيادة الضــرائب وذلــك فــي حالة ارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقد الوطني في الداخل فتــتدخل الدولــة للمحافظة على قيمة النقد الوطني بزيادة الضرائب لكي تقتطع بها جــزءاً من دخول الأفراد فينخفض دخلهم مما يرغمهم على تقييد استهلاكهم وبالتالي مما ينقص الطلب الكلي ويقلل من ظهور التضخم[3].

وكذلــك تعمل الدولة عن طريق الضرائب لتحقيق التشغيل الشامل عن طريق فــرض ضــرائب مرتفعة على أصحاب الدخول العالية بحيث تنقص من ادخاراتهم وترفع من استهلاك الطبقات الفقيرة عن طريق إعفائهم أو تخفيض الضرائب عليهم وهــذا يــؤدي إلــى تحقيق التنمية في البلاد عن طريق استخدام الضرائب من اجل تشــجيع الادخــار ومن اجل الحد من الاستهلاك وتحصل الحكومة بذلك على ادخار إجباري جماعي تستخدمه في تمويل مشروعات التنمية[4].

وخلاصــة القــول أن الضريبة غير الحيادية باتت تشكل سلاحاً بيد السلطة يمكن أن يُحسن استعماله ويمكن أن يساء. لذلك كان على أصحاب القرار والحكام أن

---

(1) عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص 26.

(2) حسين سلوم، مرجع سابق، ص 81.

(3) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 169.

(4) حسين سلوم، مرجع سابق، ص 84.

يستخدموا هذا السلاح التدخلي بتجرد وحكمة والموازنة باستخدامه في شتى الميادين فلا يجوز الأضرار بناحية من النواحي العامة للأفراد في سبيل تحسين ناحية أخرى.

1. 3. 2 القواعد التي تحكم فرض الضرائب

هناك مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على المشرع أن يأخذ بها عند قيامه بفرض الضرائب حتى يصبح النظام الضريبي نظاماً سليماً وصحيحاً، وقد أشار آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم" إلى أربعة مبادئ صاغها ودونها في كتابه وهي الاقتصاد واليقين والملاءمة والعدالة[1].

وقد اعتبرت هذه المبادئ بمثابة المبادئ الدستورية العامة للضرائب وهي لا تزال مطبقة حتى الآن مع أن كثيراً من الكتاب ينسبون هذه القواعد إلى علماء سابقين على آدم سميث ولا يعترفون بفضله سوى في وضعها الأول في صيغة واضحة حاسمة[2] وسنقوم بتفصيل هذه القواعد بما يلي:

أولاً: قاعدة اليقين:

أي أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بوضوح وبلا تحكم من حيث المطرح (الوعاء) والمعدل والتحقق والوفاء ويؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى أن يعلم الممول بشكل محدد التزاماته قبل الإدارة المالية ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة ويتحقق ذلك بأن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة جلية بحيث يفهمها كافة الناس دون عناء أو التباس أو غموض، وان تقوم الدولة بنشر القوانين المتعلقة بالضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات في الجريدة الرسمية أو إحدى وسائل النشر الأخرى[3] ولقد أخذ المشرع الضريبي الأردني بهذه القاعدة من ناحيتين:

1. اخضع أي دخل يتحقق في الأردن إلا ما اعفي بنص القانون.
2. أعطى المكلف الحق في التقدير على نفسه من خلال كشف التقدير الذاتي.

---

(1) د. كريم كشاش، مرجع سابق، ص 97.

(2) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 162.

(3) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 96.

ثانياً: قاعدة الملاءمة:

أي أن تجبى الضريبة في انسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب حتى تتجنب إزعاج المكلف ويكون التكليف سهلاً عليه وانسب الأوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف على دخله وان تجبى الضريبة من المزارع بعد جني المحصول وليس قبله وهكذا[1]. فهذه القاعدة تعني أن تكون الإدارة الضريبية منطقية في عملية تحصيلها للضرائب متمثلاً ذلك باختيار الوقت والمكان والظرف المناسب لذلك حتى لا يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة بشتى الوسائل. ولقد راعى المشرع الضريبي الأردني هذه القاعدة سواء من حيث اختيار الوقت المناسب لدفع الضريبة وأسلوب الدفع.

ثالثاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:

ويقصد بهذه القاعدة أن تختار الدولة في عملية تحصيلها للضريبة الطريقة التي تكلفها اقل ما يمكن من النفقات بحيث يكون الفرق بين ما يدفع الممولون وما يدخل خزينة الدولة اقل ما يمكن، وهذا التنظيم يعني أن تناط القاعدة الضريبية بما يضمن لها سهولة التطبيق ومرونتها ويجنبها الدخول في الإجراءات المعقدة والروتين والتعقيدات البيروقراطية مما يؤدي بدوره إلى تحمل الإدارة المالية لنفقات باهظة في سبيل تحصيل الضريبة ومن أهم تطبيقات قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية امتناع كثير من الدول –وخاصة منها الدول المتخلفة– عن فرض ضريبة على الدخل الزراعي نظراً لأن فرض هذه الضريبة يكلف الدولة نفقات ضخمة– المشرع الأردني أخضع القطاع الزراعي للضريبة[2].

رابعاً: قاعدة العدالة والمساواة:

وهي فكرة لم تكن موضع اتفاق بين كتاب المالية العامة– كما سنشير إلى ذلك بتوسع في الفصل القادم– فقد ذهب آدم سميث إلى انه" يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة "وهذا يعني أن سميث كان يأخذ بالضريبة

---

(1) د. كريم كشاكش، مرجع سابق، ص 97 .

(2) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 164.

النســـبية ويعتبرها وحدها التي تحقق العدالة الضريبة، وقد أيده في ذلك معظم كتاب القرنيـــن (الثامـــن عشـــر) و(التاسع عشر) وهذا ينبع من تفسيرهم للتكييف القانوني للضريبة على انه عقد مالي، كما أسلفنا سابقاً، لكن في العصر الحديث فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة تطبيقاً لمبدأ المقدرة على الدفع، ومن هنا اتجـــه كـــتاب المالية العامة إلى الضريبة التصاعدية واعتبروها اكثر تحقيقاً للعدالة، وهذا ما قال به (ساي) الذي اعتبر الضريبة النسبية اكثر عبئاً على الفقير منها على الغني[1].

فالفكر المالي الحديث الذي قال بنظرية التضامن الاجتماعي يرى أن التصاعد الضـــريبي يحقق العدالة اكثر من الضريبة النسبية، وهو يؤيد فكرة الضريبة العامة التي تفرض على جميع الأشخاص وجميع الأموال مع بعض الاستثناءات التي تقرر لمقابلة الاعتبارات الشخصية أو تبعاً لنوع الدخل الخاضع للضريبة[2].

وســـنقوم بتســـليط الضوء على هذا الموضوع في الفصل القادم وإعطائه ما يستحقه من شرح وتفصيل ليكون موضوعنا الرئيسي في هذه الرسالة.

خامساً: قاعدة الرقابة القانونية والدستورية: [3].

وهـــذه القـــاعدة لـــم يتطرق لها آدم سميث بكتابه (ثروة الأمم)، إلا أن هناك بعض الكتاب قد أشاروا إليها، ومدى أهميتها على اعتبار أن الدستور هو الذي ينظم الضـــريبة، وهـــي مـــبدأ دستوري عالمي نظراً لمدى خطورتها على حياة الأفراد، وتدخلهـــا فـــي شـــؤونهم الاجتماعية والاقتصادية فلا بد من وجود رقابة دستورية ورقابـــة قانونـــية ورقابة إدارية ذاتية من قبل المسؤولين على تنفيذ القوانين المتبعة بالضـــرائب وهناك رقابة قضائية تتمثل في حق كل فرد ممول أن يلجأ للقضاء من

---

(1) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 96.

(2) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 163.

(3) د. كريم كشاكش، مرجع سابق، ص 52 .

اجـل الحصول على حقه وقد أشار الدستور الأردني ونظم القواعد العامة للضريبة في بعض المواد[1].

---

(1) المادة (11) من الدستور الأردني تنص على: "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ولا تدخـل فـي بابهـا أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقدمه دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة، وعلى الحكومة أن تأخذ فـي فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وان لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء، وحاجة الدولة الى المال".

المـال (118) مـن الدسـتور الأردني تنص على انه: "لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون".

الفصل الثاني
العدالة الضريبية

علـــى الـــرغم مـــن اتفاق علماء المالية العامة والفقهاء والدول جميعها على إطـــلاق تعبـــير "العدالـــة الضريبية" إلا أنهم اختلفوا في ماهيتها وصفاتها وتعريفها ومفهومهـــا وعلى هذا سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نتطرق في المبحث الأول إلـــى ماهـــية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها وفي المبحث الثاني سيتم الـــتطرق إلى أسس توزيع العبء الضريبي والنظريات الفقهية التي قيلت في أسس توزيعـــه ومحاولة الوصول إلى أفضل الوسائل لقياس هذا العبء، وموقف المشرع الأردني.

2. 1 ماهية العدالة الضريبية

هنا سيتم التطرق إلى مكنون هذا المصطلح، وسبر غوره، والآراء التي قيلت فـــيه حيـــث سيتم التطرق إلى ماهية العدالة الضريبية وتعريفها ومن ثم سنتكلم عن صفات العدالة الضريبية وأنواعها.

2. 1. 1 ماهية العدالة الضريبية وتعريفها

يفرق عادة بين العدالة كهدف من أهداف الضريبة وبين العدالة كركن أساسي مـــن أركان الضريبة، فالمقصود بالعدالة الضريبية كهدف هو وظيفة الضريبة التي يجـــب أن تحققهـــا فـــي المجال الاجتماعي والاقتصادي، حيث تعد هذه العدالة أداة لإحـــداث تعديـــل فـــي توزيع الدخول والأدوات بين أفراد المجتمع وفئاته وطبقاته المختلفة. وهو ما يعني أن تقصد الضريبة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية. أما العدالة الضـــريبية كركن من أركان الضريبة فيقصد بها القواعد التي تنظم أحكام الضريبة فـــي فرضـــها وتحصيلها ويتم مراعاة ذلك من خلال القانون الضريبي ويجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بها بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول[1].

---

(1) د. عـــبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسية والمالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 97.

فتعبير العدالة من اكثر التعابير استخداماً عند مناقشة السياسة المالية، وهذا التعبير يتميز بالقبول العام، فلا يوجد أحد لا يعارض الآثار غير العادية للسياسة المالية، ولكن رغم القبول الواسع لهذا المبدأ داخل أي مجتمع إلا أن هناك صعوبة حقيقية في تحديد معنى العدالة رغم اتفاق الجميع حول ضرورة تحقيقها داخل المجتمع، فالعدالة مسألة نسبية، فما يعتبره البعض عادلاً يراه البعض الآخر غير عادل[1].

وهناك ارتباط وثيق بين العدالة والقانون، فالعدالة هي جوهر القانون، فالقانون بدون عدالة ليس بقانون وقد عُبر عن العدالة بتعابير مختلفة، فهو العنصر الأخلاقي الداعم للحق لدى (سافيني) وهي الالتجاء للقانون الطبيعي بهدوء ومعارضة الغموض في القوانين الوضعية لدى (بارتاليس)[2].

على الرغم من الاختلاف الواضح في صيغ تعريف العدالة الضريبية، إلا أن الفقهاء يتفقون على أن يتحمل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، أي أن تعمل الضرائب على إعادة توزيع الثروات والدخول بين الأفراد بحيث تُقرِّب بين طبقات المجتمع وفئاته وهذا التعريف قال به الفقيه (بوفيه) وزملاؤه[3].

وهناك من عرّفها على أنها الكيفية الحاصلة في توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع والمبنية على الإيديولوجية السياسية والاجتماعية السائدة في المجتمع في فترة معينة من الزمن، بحيث يمكن القول أن النظام العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع ممثلاً في مجالسه النيابية بعدالتها[4].

---

(1) د. حمدي أحمد العناني، ص 22.

(2) مشار لدى. د. عبد الكريم صادق بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986، ص 16.

(3) د. محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص 163.

(4) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة- الدخل- الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، بدون تاريخ، ص 2.

وفـــي تعريف آخر للعدالة الضريبية نجد أنهم يقصدون بأن تنصرف العدالة الضريبية إلى النظام الضريبي ككل، وليس على نطاق كل ضريبة على حدة، فعندما يتكون النظام الضريبي لأي دولة من عدة أنواع من الضرائب فإنه من الخطأ أن يتم انـــتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك أن عيب عدم العدالة في بعض الضرائب المتعددة قد يُلغى بآثار ضرائب أخرى، بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً عادلاً[1].

وأرى أن العدالـــة الضـــريبية وهـــي ركن هام من أركان الضريبة يجب أن تنصرف إلى كل ضريبة على حدة والى النظام الضريبي بكامله.

ونجـــد أن هـــؤلاء الفقهاء يختلفون في كيفية تحديد هذا النصاب العادل الذي يجـــب أن يـــتحمله المكلـــف من تمويل النفقات العامة، وهو ما يشكل أساس توزيع العـــبء الضـــريبي. ويخـــتلفون فـــي تحديد وعاء الضريبة الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية.

2. 1. 2 صفات العدالة الضريبية

اختلفوا أيضاً في تحديد صفات العدالة الضريبية، فهي مثالية، لا يمكن ربطها بمعيار موضوعي، بل تخضع للتقديرات الشخصية، وهي ذات مدلول غامض، معقد نسبي، مرن، وفلسفي وأخلاقي، وتحتوي على صعوبات عملية جمة وكبيرة وتخضع للمفهـــوم الإيديولوجي والسياسي، فهي تتغير تبعاً للزمان والمكان، فحسب (جيز) إن موضـــوع العدالـــة الضريبية موضوع مُحيّر بصورة حقيقية لأن فكرة العدالة ليست ذات قـــيمة مطلقـــة ولم يتفق على شروطها ولا يمكن ربطه بمعيار موضوعي ولا يوجـــد معـــيار معـــروف يسمح باستيفاء تعريف العدالة عموماً، والعدالة الضريبية خصوصاً[2].

وهناك من يرى أن العدالة هي مفهوم فلسفي أخلاقي، يختلف حسب الظروف الاجتماعـــية والتاريخـــية ويرتبط في المجتمعات الحديثة بظواهر محددة مثل ظاهرة

---

(1) د. محمـــود ريـــاض عطية، "موجز في المالية العامة"، دار المعارف بمصر، القاهرة، 1965، ص 199.

(2) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 162.

توزيـــع الدخول والثروات والرفاهية الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي فإن توافر أو عــدم توافــر العدالة الاقتصادية والاجتماعية يرتبط بتوافر أو عدم توافر العدالة في توزيع الدخول أو الثروات أو الرفاهية[1].

رأي آخــر يرى أن العدالة اصطلاح لا يخضع رغم العديد من المحاولات، للتحلــيل الاقتصادي البحت وأن العدالة الضريبية معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب والزمان والمكان الذي يكتب فيه وتعريف العدالة بصــفة عامـــة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعتريها من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال[2].

2. 1. 3 أنواع العدالة الضريبية

ذكر الفقهاء والاقتصاديون أن العدالة الضريبية نوعان:

أ. العدالة الأفقية:

وهـــي تعنـــي أنــــه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملـــة ضـــريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة. وهو ما يشكل أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة[3].

ب. العدالة الرأسية:

وهي تعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب، ومن

---

(1) د. ريـــاض الشـــيخ، "المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 453.

(2) د. عـــبد الكـــريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971، ص 405.

(3) د. ســـمير محمد عبد العزيز، الثروة – الدخل – الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 3.

ثــم فالعدالــة الضــريبية تصبح جزءاً من العدالة الاجتماعية، فالضريبة مع النفقات العامة وغيرها من الوسائل تصبح أداة للحد من توزيع الدخول والثروات[1].

وهــناك من أشار إلى مفهومي العدالة الأفقية والرأسية بقوله أن اعتبار هذين الفرضــين فــي وضــع السياســة المالية يتطلب تحديد المقصود بكل من الظروف المتشــابهة والظروف غير المتشابهة تحديداً دقيقاً يمكن من قياسها إحصائياً. وبعبارة أخــرى يلــزم ربــط هذه الظروف بكمية أو أخرى من الكميات الاقتصادية، ولهذا الفرض يمكن استخدام واحد أو أكثر من المعايير الآتية:

1. الدخل.
2. الثروة.
3. الإنفــاق أو الاســتهلاك. كما يتطلب بالإضافة لذلك تعيين وحدات المقارنة: الفرد، الأسرة المكونة من فرد أو فردين أو ثلاثة .... الخ[2].

ورأي آخر يقول إن إعادة توزيع الدخل إما رأسية أو أفقية. ويقصد بالرأسية التغير في نسبة الدخل القومي التي يحصل عليها الأفراد في فئات الدخول المختلفة، وهــو نــاجم عــن تكييف العبء الضريبي على أحجام الدخول المختلفة بحيث تقل الفــوارق الاجتماعية (مثل الضرائب التصاعدية على الدخول والتركات)، أو تزداد الفــوارق الاجتماعية (مثل الضرائب على سلع الاستهلاك الجاري). ويقصد بإعادة توزيــع الدخل الأفقية حسب النوع أو المصدر. فبالنسبة لإعادة توزيع الدخل حسب الــنوع، يمــيز عادة بين دخل العمل (الأجور والرواتب) ودخل رأس المال (الريع والفــائدة) ودخــل المصدر المختلط (الأرباح). وبالنسبة لإعادة توزيع الدخل حسب المصدر يميز بين القطاعات المختلفة من زراعة وصناعة وتجارة[3].

---

(1) د. حمــدي احمــد العنانــي،"اقتصــاديات المالية العامة ونظام السوق، مرجع سابق، ص 269.

(2) د. رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، مرجع سابق، ص 454.

(3) د. عــبد المــنعم فــوزي ود. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس البطريق ود. حامد دراز، "اقتصــاديات المالــية العامة"، ط1، المعارف، الإسكندرية، 1970، ص 304-305.

2. 2 ماهية العبء الضريبي

يقصد بالعبء الضريبي نسبة مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد إلى مجموع دخله فيتمثل في هذا الجزء من الدخل الذي تقتطعه الضرائب، وترجع هذه التسمية إلى القرن التاسع عشر حيث كانت تسود آراء المذهب الحر وكان الاقتصاديون ينظرون إلى الإنفاق الحكومي على أنه عبئاً على الأفراد باعتباره غير منتج في معظم الأحيان[1]. وفي دراستنا للعبء الضريبي وأساس توزيعه، سيتم تقسيمه إلى:

2. 2. 1 تعريف العبء الضريبي، وصعوباته التطبيقية

أولا: تعريف العبء الضريبي

يقصد بالعبء الضريبي على النطاق الفردي الحرمان الذي يتكبده الممول عند دفع الضريبة، ويقاس بمبلغ الضريبة الذي يدفعه الشخص منسوباً إلى مجموع أوعية الضرائب لدى هذا الشخص.

وهناك من يطلق على العبء الضريبي تسميات أخرى مثل الضغط الضريبي الفردي أو الطاقة الضريبية الفردية ويميز عادة بين العبء الضريبي الإجمالي والعبء الضريبي الفردي، والمقصود بالعبء الضريبي الإجمالي العلاقة بين حجم الاقتطاع الضريبي الإجمالي والناتج القومي الإجمالي[2].

وهناك من عرّف العبء الضريبي على أساس مقدار التضحية التي يتكبدها الممول نتيجة لعدم تحقيقه المنفعة التي كان يمكنه أن يحققها لو لم يدفع مبلغ الضريبة[3].

أما الدكتور محمد مبارك حجير فإنه يعرّف العبء الضريبي بأنه أقصى قدر ممكن من الأموال يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب، وذلك دون تعد للحدود

---

(1) د. منيس أسعد عبد الملك، مرجع سابق، ص 301.

(2) د. منيس عبد الملك، مرجع سابق، ص 302.

(3) د. سمير محمد عبد العزيز، الثروة – الدخل – الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 2.

الاقتصـــادية والمالـــية أو مســـاس بالاعتبارات السيكولوجية والسياسة عند ممولي الضرائب[1].

ويـــرى دالـــتون أن هناك نوعين من العبء الضريبي وهما العبء الضريبي المطلـــق لدولة واحدة وهي تمثل ما يمكن اقتطاعه كضريبة دون إحداث آثار سلبية مختلفة، والنوع الثاني هو العبء الضريبي النسبي لدولتين أو اكثر فيرى دالتون أنها مقارنـــة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة بين دولتين بحيث يعطي تصـــوراً واضـــحاً يوضـــح أن إحدى الدولتين قد تكون تجاوزت العبء الضريبي النســـبي، وأن الدولـــة الأخـــرى قد تكون ما زالت دون تجاوزها لتلك الطاقة، أما (ستامب) فيرى أن العبء الضريبي هو الإنتاج الكلي مطروحاً منها الكمية المطلوبة للمحافظة على السكان عند مستوى الكفاف وهو يرى أن العبء الضريبي ينقص إذا مـــا تعـــرض مستوى حد الكفاف لدفع تعويضات الحرب أو الإنتاج المستقبلي، أما كـــلارك فيعرف العبء الضريبي على أساس إحصائي ويحدد نسبته بحوالي 25% مـــن الـــناتج القومـــي الإجمالـــي فـــي زمـــن السلم وأنه إذا تجاوز ذلك فإنه يضر بالحوافز[2].

ثانياً: الصعوبات التطبيقية للعبء الضريبي

بالنظر إلى ما سبق نجد أن تعريف العبء الضريبي سهل نظرياً، لكنه صعب عملياً تكتنفه عند التطبيق العملي له صعوبات جمة أهمها ثلاث:

1. الصعوبة الأولى:

تـــتعلق بتحديد المقصود بالضريبة، فهل هي الضريبة على الدخل وحدها أو تشمل الضرائب المباشرة (رأس المال، والضرائب على الدخل)، أو تشمل الضرائب المباشـــرة والضرائب غير المباشرة، وهل تضاف عليها الرسوم باعتبارها إجبارية مثل الضرائب، فالضرائب المباشرة يمكن معرفة عبئها بنسبة مبلغها إلى وعائها. أما

---

(1) د. محمـــد مـــبارك حجير، "السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية"، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بلا تاريخ، ص 112.

(2) مذكور لدى: خيري مصطفى كتانة، "اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها"، ط1، مكتبة الشباب، عمان، 1997، ص 35- 54.

الضـــرائب غـــير المباشرة وأهمها ضرائب الاستهلاك فهذه لا يمكن معرفة طريقة توزيع عبئها على الأفراد إلا من واقع البيانات عن نوع السلع وكميتها التي يشتريها كـــل فـــرد فـــي فئات الدخل المختلفة. ومن ثم يلجأ عادة إلى دراسة ميزانية الأسرة بطريقة العينة للوصول إلى ما ينفقه الفرد على أوجه السلع المختلفة ومدى تغير هذه النســـبة عـــندما يتغير مقدار الدخل. فإذا ما أضفنا الرسوم إلى الضرائب فإن دراسة العبء الضريبي تزداد تعقيداً[1].

2. الصعوبة الثانية:

هـــي أن العبء الضريبي ليس مقداراً ثابتاً، وليس نسبة مئوية محددة، بل هو حصـــيلة تفـــاعل ظروف وعوامل اقتصادية ومالية كثيرة ومختلفة، وإذا كان فقهاء الاقتصـــاد والمالـــية العامـــة يذكرون محددات العبء الضريبي بأنها: حجم الدخل القومـــي وتوزيعـــه، والتنظيم الفني للضرائب، والإنفاق العام، وردود فعل المكلفين النفســـي والسياسي والاقتصادي، فإن عملية حساب هذه المحددات ومحاولة الوصول إلـــيها بشـــكل واضـــح يكتنفها صعوبات جمة، مما ينعكس من ثم على كيفية حساب العبء الضريبي[2].

3. الصعوبة الثالثة:

أن العـــبء الضـــريبي ذو مفهوم ديناميكي، بمعنى أنه يختلف من دولة إلى أخرى، ويختلف أحياناً في الدولة الواحدة ومن وقت لآخر[3].

2. 2. 2 أساس توزيع العبء الضريبي

اخـــتلف كُـــتاب المالية العامة والاقتصاد في أساس توزيع العبء الضريبي، حيـــث وجـــدت نظريـــتان: نظـــرية المنفعة، ونظرية القدرة على الدفع، حيث سيتم شرحهما حسب التقسيم الآتي ومدى إمكانية التوفيق بينهما.

---

(1) د. منيس عبد الملك، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سابق، ص 302.

(2) د. محمـــد مـــبارك حجير، "السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 116.

(3) د. محمد مبارك حجير، مرجع سابق، ص 114.

2. 2. 2. 1 نظرية المنفعة

نتـــناول هـــنا عدة موضوعات، سيتم التطرق فيها إلى: أساس نظرية المنفعة ونـــتطرق هنا إلى عدة صور لهذه النظرية، وكذلك سيتم تناول الانتقادات على هذه النظرية، ومن ثم سنتكلم في مزايا هذه النظرية.

أولا: أساس نظرية المنفعة

تقـــوم هـــذه النظرية وحسبما هو ثابت لدى أنصارها على مبدأ أن الضريبة مقـــابل المنفعة، واعتبار نصيب دافع الضرائب من جملة الأعباء الضريبية عادلاً إذا مـــا تكافأ أو تناسب مع ما يعود عليه من منافع الإنفاق العام. وجوهر هذا المبدأ أن الفرد يتنازل طواعية عن جانب من دخله، على شكل ضرائب، مقابل الحصول على السـلع والخدمـــات العامـــة التي يحتاجها، كما لو أن الأمر صفقة متبادلة، وتتحقق العدالـــة الضـــريبية – حســـب هـــذه الـــنظرية- بوجود علاقة تناسب أو تكافؤ بين المدفوعات الضريبية والمنافع التي تعود على الفرد من استهلاك السلع العامة[1].

فأصـــحاب هذه النظرية عقدوا مقارنة بين القطاعين العام والخاص ووصلوا إلـــى انهمـــا يخضـــعان لقاعدة عامة واحدة هي قاعدة المنفعة. فقيام القطاع الخاص بإشباع الحاجات الخاصة يخضع لقاعدة المنفعة. وقيام القطاع العام بإشباع الحاجات العامـــة يجب أن يخضع أيضاً لقاعدة المنفعة[2]. ويقتضي مبدأ المنفعة أن تقوم الدولة بـــتوزيع الأعـــباء الضريبية بين الأفراد في المجتمع وفقاً للمنافع التي تعود على كل فـــرد مـــنهم نتـــيجة قيام الدولة بنشاطها العام. وإذا كانت القاعدة العامة في القطاع الخـــاص أن تباع كل سلعة أو خدمة يقدمها هذا القطاع مقابل ثمن محدد لأي مشتر دون الأخـــذ فـــي الاعتـــبار عند تحديد هذا الثمن مستوى دخل المشتري أو مركزه الاجتماعـــي أو ظـــروفه الشخصية، وإذا كانت القاعدة العامة في القطاع الخاص أن ثمـــن السلعة أو الخدمة يدفعه الفرد الذي يقوم باستهلاك هذه السلعة أو الخدمة، وان

---

(1) د. محمد نجيب جادو، "النظام الضريبي المصري، شرح أحكام الضريبة الموحدة"، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 91.

(2) د. عـــبد الكـــريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 391.

مجمــوع القيمة التي يدفعها يتناسب طردياً مع الكمية التي يستهلكها، فإن هذه القاعدة العامــة أيضـــاً يجب تطبيقها على المنافع التي تقدمها الدولة ويحصل عليها الأفراد، فالدولـــة تشـــبه مشروعاً تجارياً يتولى تقديم منفعة في ظل جهاز السوق مقابل ثمن (ضريبة) يدفعه من يحصل على هذه المنفعة[1].

أمـــا العّلامة " كون COHN" فقد ذهب إلى ترتيب النفقات بحسب درجة النفع التـــي تعود على كل فئة من الأفراد، وذكر أن المرافق العامة التي تتولد عنها منافع تعـــود على المواطنين جميعاً، ومن ثم فإنه يجب على الدولة أن تحصل مقابلها على ضرائب بقصد تغطية نفقاتها[2].

وبالـــرغم من شبه الاتفاق بين أصحاب هذه النظرية حول ما سبق ذكره، إلا أنهـــم اختلفوا في تفسير كلمة "المنفعة" مما أدى إلى اختلافهم في تحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية بشكل عادل وفقاً للمنفعة وهناك عدة صور لنظرية المنفعة.

الصورة الأولى لنظرية المنفعة (المنفعة = الضريبة)

ومعـــنى ذلك أن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، بحيث إن ما يدفعـــه الممول من ضريبة يساوي المنفعة التي حصل عليها من قيام الدولة بخدماتها العامـــة. ومـــا دامت المساواة قائمة بين المنفعة والضريبة فإن الممول لا يحقق أي فائض، أي لا يحقق أي منفعة حقيقية وهو يقوم بتسديد الضرائب للدولة، فهو يتخلى عـــن منفعة النقود حينما يسدد الضريبة ويحصل على ما يساويها من منفعة خدمات الدولـــة. وهـــذا هـــو وجـــه أول للخلاف بالنسبة للممول بين الإنفاق على الضريبة والإنفـــاق على شرائه السلع والخدمات غير الحكومية، حيث يحصل في هذه الحال الأخيرة على منفعة حقيقية تسمى فائض المستهلك[3].

---

(1) د. عـــبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، المطبعة الكمالية، جامعة المنصورة، 1988، ص 212.

د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 458.

(2) مذكـــور لـــدى: د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، ج1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1959، ص 271.

(3) د. شريف رميس تكلا، "مرجع سابق، ص 208..

أمـــا وجـــه الخلاف الثاني فهو أن الممول، وهو يسدد الضريبة مقابل المنفعة من خدمات الدولة، ليس له علاقة بكلفة إنتاج هذه الخدمات، حيث انه إذا نظرنا إلى مجمـــوع أفراد المجتمع، وكل واحد منهم يدفع مبلغ الضريبة المساوي للمنفعة التي يحصـــل عليها، فإن مجموع المبالغ الضريبية المجباة قد تزيد أو تنقص عن مجموع كلفـــة إنـــتاج الخدمـــة لدى الدولة. مما يعني أن الدولة، وهي تشبه في ذلك القطاع الخـــاص، قـــد تـــربح أو تخسر. ويلاحظ أن هذه الفوارق بين القطاع العام والقطاع الخـــاص– حســـب هذه الصورة – أدت إلى رفضها، فالمنطلق العلمي يرفض هذه الصورة[1].

الصورة الثانية لنظرية المنفعة (المنفعة النسبية=الضريبة)

وتقـــوم هـــذه الصـــورة علـــى أساس توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين باعتـــبارها نسبة مئوية موحدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل منهم. أي يتم حساب إجمالي المنافع التي تنجم عن الخدمات العامة، ثم تحسب المنفعة التي حصل علـــيها كل ممول من الخدمات العامة، ثم تحسب النسبة المئوية بينهما فيدفع الممول الضريبة بهذه النسبة، لكنه يؤخذ على هذه الصورة ما أخذ على الصورة الأولى بأن تحديد حصيلة الضريبة يتم دون ارتباط مع كلفة إنتاج الخدمة العامة[2].

الصورة الثالثة لنظرية المنفعة (المنفعة الحدية = الضريبة).

بالانـــتقال إلـــى هذه الصورة نجد أنها تتمشى مع التحليل الاقتصادي الحديث نســـبياً والقـــائم على المنفعة الحدية، حيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين وفقاً للمنافع الحدية التي عادت عليهم. وهذا يشمل توزيع المستهلك لدخله على السلع والخدمـــات والضـــرائب. كما يشمل الدولة حينما تنفق نفقاتها العامة. ويؤدي تطبيق ذلـــك على الدولة إلى ميزتين: الأولى هي تحديد الحاجات العامة المرغوب إشباعها

---

(1) د. عـــبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، مرجع سابق، ص 392

(2) لمرجع السابق، ص 392– 393.

والكميات المطلوبة من كل منها، والثانية هي الربط الكامل بين جانبي أوجه النفقات ومصادر الإيرادات في الموازنة العامة بصورة تلقائية في وقت واحد[1].

ثانيا: الانتقادات على نظرية المنفعة ومزاياها

هذه الصور الثلاث لتوزيع العبء الضريبي منتقدة من وجوه كثيرة، لعل أهم هذه الانتقادات هي:

1. تشبيه الدولة بالأفراد أو المشروعات الخاصة: فنظرية المنفعة أخطأت بصورها الثلاث من حيث تشبيه الدولة بالأفراد، فالدولة والأفراد يحصلان على السلع والخدمات من السوق. لكن يلاحظ أن كثيراً من الخدمات العامة كالدفاع الخارجي لا يستطيع جهاز السوق توفيرها. كما أن كثيراً من الخدمات العامة غير قابلة للتجزئة، فهي ذات طبيعة جماعية، وبذلك يستحيل تقاضي ثمن لها[2].
2. حيادية الدولة بالنسبة لتوزيع الدخول: تفترض نظرية المنفعة أن التوزيع الأمثل للدخول هو الذي يتم من خلال قوى السوق والعرض والطلب، وينطبق هذا على عدالة التوزيع داخل الإيرادات العامة ذاتها وداخل النفقات العامة ذاتها، فالدولة وهي تقوم بجباية إيراداتها وتنفق نفقاتها – يجب أن تكون محايدة، فلا تتناول سلّم التوزيع بين الأفراد بالتغيير أو التعديل أو التشويه، وتتم العدالة بالمساواة بين المنافع التي يدفعها كل فرد ونصيبه من الخدمات العامة التي يحصل عليها من الدولة. وكل هذا لم يعد مقبولاً في العصر الحديث[3].
3. كيفية تحديد المنتفعين وقياس المنافع: هذه النظرية تتطلب تحديد المنتفعين من الخدمات العامة وقياس المنفعة التي حصل عليها كل منهم. وهذا ليس بالأمر اليسير بل يعتبر مستحيلاً في بعض الأحيان فإنه ليس من السهل تحديد المنتفعين من خدمات بعض المرافق كالدفاع والصحة والتعليم، وهي منافع لا

---

(1) المرجع السابق، ص 393.

(2) د. رياض الشيخ، المرجع سابق، ص 458.

(3) رياض الشيخ، المرجع السابق، ص 459.

يتيسر قياسها كلها، ومن ثم فلا يمكن قياس المنفعة التي حصل عليها كل فرد في المجتمع. فعلى سبيل المثال لو افترضنا أن مواطناً أنهى مرحلة من مراحل التعليم في مدارس الدولة، فمن الذي يستفيد من إتمام هذا المواطن لهذه المرحلة التعليمية؟

إن من الواضح أن المواطن وعائلته ستعود عليهم بعض المنافع المادية وغير المادية من تقديم الدولة لهذه الخدمة. لكن إلى جانب ذلك فإن أصحاب الأعمال الذين سيقومون مستقبلاً بإلحاق هذا المواطن بأعمالهم ستعود عليهم بعض المنافع من جراء استخدام عامل متعلم بدلاً من أخر جاهل.

وأصحاب دور النشر ستعود عليهم بعض المنافع، إذ قد يصبح هذا المواطن أحد قراء الكتب والصحف والمجلات، والمجتمع ككل سيعود عليه كثير من المنافع من جراء سلوك مواطن متعلم وتصرفاته بدلاً من آخر جاهل. فإذا ما أصبح هذا المواطن في يوم من الأيام من رجال الدولة فسيعود على المجتمع المحلي وربما على المجتمع الدولي منافع أخرى نظير تصريف شؤون الدولة بعقلية علمية وأسلوب علمي. وهكذا يكون الوضع بالنسبة لكثير من الخدمات الحكومية والتي يترتب عليها بالإضافة لمنافعها المباشرة منافع أخرى غير مباشرة تمتد لتشمل كثيراً من أفراد المجتمع، وهذه الخاصية تجعل من العسير تحديد المنتفعين بهذه الخدمات الحكومية. ولو افترضنا إمكانية حصر وتحديد المنتفعين بخدمة ما من الخدمات الحكومية، فإن إيجاد طريقة موضوعية لقياس المنافع التي عادت على كل فرد منهم تبدو أمراً مستحيلاً، فكيف يتم قياس المنافع التي تعود على المجتمع من كهربة الريف؟

أو المنافع التي تعود على كل مواطن من قيام وإعداد جيش قوي ... الخ. ولعل هذه الآراء أصبحت محل نظر ونقاش في العصر الحديث[1].

4. الإضرار بالطبقة الفقيرة: إن تبني نظرية المنفعة قد يؤدي للإضرار بالطبقة الفقيرة بالنسبة للخدمات العامة التي تعد هذه الطبقة اكثر انتفاعاً بها. ذلك أن تطبيق هذه النظرية، وهي تعني أن يدفع ضريبة اكبر من يحصل على

---

(1) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج2، المرجع السابق، ص 394-395.

نصـيب أكـبر من الخدمات العامة، تعني مطالبة الطبقة الفقيرة بتحمل جل الأعباء الضريبية، ومن ثم تصبح النظرية غير صالحة لتحقيق عدالة التوزيع وتصـحيح الاختلالات الاجتماعية والتفاوت البيّن في الدخول والثروات، بل تصبح على العكس ثقيلة الأعباء الضريبية على كاهل الفقراء[1].

5. عـدم ملاءمة هذه النظرية: لدور الدولة في العصر الحديث: فإذا ما تم الأخذ بهـذه الـنظرية وتـم بـناءً عليها تحديد الحاجات العامة والكميات اللازمة إشـباعها، وتخصيص الموارد الاقتصادية الضرورية لذلك فإن هذا لا يعني انـه يمكـن حصر الدولة في العصر الحديث، حتى بعد انتشار الخصخصة. ذلـك أنه من أولى مهام الدولة الحديثة إعادة توزيع الدخول والثروات بهدف تقريـب الـتفاوت الاجتماعـي، ومن ثم تحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة للأهـداف الاقتصـادية والسياسية والاجتماعية. لكن تطبيق نظرية المنفعة لا يسـاعد علـى تحقـيق العدالة الاجتماعية، بل يتعارض معها تماماً. ذلك إن الإمعـان فـي تطبـيق هذه النظرية ينتهي إلى فرض ضرائب تنازلية يشتد عـبؤها على الفقير ويخف عبؤها على الغني فتصبح الدولة موزعاً للظلم لا للعـدل. فـالممول الغني يستطيع أن يستأجر من الحرس والخفر الخاص ما يغنـيه عن خدمات الأمن العام وهو كذلك ليس بحاجة إلى التعليم المجاني أو المستشـفيات العامـة لأنه بالأصل لا يلحق أبناءه إلا بالمدارس الخاصة ولا يستعين إلا بالأطباء الخاصين.

وعلـى هـذا فانخفاض المنافع التي تعود على الممول الغني من جراء قيام الدولة بهذه الخدمات يؤدي إلى قلة الضرائب التي يطالب بها، في حين نجد انه كلما ازداد المواطـن فقراً كلما ازدادت حاجته إلى هذه الخدمات العامة وازداد نفعها له، فازدادت تبعاً لذلك الضرائب المفروضة عليه[2].

---

(1) د. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، مرجع سابق، ص 98.
د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مرجع سابق، ص 271.

(2) د. عـبد الكـريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 296-297.

6. المقــابل المعيــن مطلــوب في الرسم لا في الضريبة: الفرق الأساسي بين الضريبة من جهة وبين الرسم من جهة أخرى هو المقابل المعين على الرغم مــن أن كــلاً من الضريبة والرسم يدفع إجبارياً، فالضريبة يدفعها الشخص دون حصــوله علــى مقابل معين، في حين يدفع الرسم للحصول على مقابل معيــن. ولذلــك كان فرض الرسم ميسوراً عندما تكون الخدمات التي تقدمها الحكومة من طبيعة السلع ذاتها التي يقدمها القطاع الخاص، أي تخضع لمبدأ الاســتبعاد، بحيث أن من لا يدفع ثمنها لا يحصل عليها، ومثال ذلك إصدار تراخــيص البــناء، وتمويل خدمات النقل الداخلي، وتقديم بعض الخدمات في المطارات، ولذلك تعمد الدولة الحديثة إلى فرض الرسوم على تقديم خدماتها العامــة ذات طبيعة سلع القطاع الخاص بهدف زيادة إيرادات الدولة وتخفيف الضغط على الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة[1].

7. هــناك الكثــير من الضرائب، وخصوصاً الضرائب غير المباشرة، يصعب فرضــها علــى أســاس نظــرية المنفعة: ومثال ذلك الضريبة على البنزين والضــريبة علــى الســيارات لتمويل بناء الطرق السريعة وصيانتها، فهذه الضــريبة لا يحقــق فرضها العدالة لكل من يقود سيارته على هذه الطرق، فاســتخدام البنزين يعتمد على المسافة التي تقطعها السيارة، والضريبة على السيارة لا يتم فرضها بناءً على مقدار سيرها على هذه الطرق السريعة ومن ثــم فإن فرض الضريبة لا يتحدد على أساس المنفعة التي يحصل عليها قائد السيارة، ومن ناحية أخرى فإن هذه الضريبة لا تسهم بصورة قوية في تحديد الطلــب على بناء طرق سريعة جديدة، فقرارات الإنفاق هنا تتخذ بناءاً على الاحتــياجات العامــة في حين تدفع الضريبة من قبل مستخدمي هذه الطرق بصــورة مســتقلة ومــن ثم فلا توجد علاقة ارتباط مباشرة بين اتخاذ قرار الإنفاق العام على الطرق السريعة وقرار فرض الضريبة على مستخدميها[2].

---

(1) د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، مرجع سابق، ص 213.

(2) المرجع السابق، ص 213- 214.

أولا: مفهوم القدرة على الدفع

ينبـــثق هـــذا المبدأ عن نظرة مختلفة إلى الضريبة، نظرة لا تعتبر الضريبة بمقتضـــاها مقـــابل مـــنفعة كما كان الحال في المبدأ الأول ولكنها تعتبر مساهمة في الأعـــباء العامة للدولة بمعنى أن الضريبة ليست ذات "طبيعة تعاقدية"، بل هي ذات طبيعة سيادية". والمقصود بذلك أن الدولة وهي بصدد فرض الضرائب لا تدخل في تعاقد مع الممولين بالمعنى المطروح في سياق مبدأ المنفعة.

بـــل أنها تفرض على جميع أفراد المجتمع، أداء لواجب التضامن الاجتماعي بيـــنهم مـــا دامت شروط فرض الضريبة متحققة وما دام القانون الضريبي لم ينص على استثناء بعض منها[1].

ويعود مبدأ القدرة على الدفع إلى فترة تاريخية سابقة على ظهور مبدأ المنفعة فهـــو يعـــود إلـــى القرن السادس عشر، وقد حظي بعدد ضخم من المؤيدين أهمهم "روســـو" و"ســـتيورات مـــيل"، وساي". وقد عاد الاهتمام به بشكل خاص في القرن العشرين أصحاب النزعة إلى استخدام الأدوات المالية لإعادة التوزيع[2].

فمـــن ضمن الصفات التي يجب توافرها في الضريبة في العصر الحديث أنه يجـــب أن تكون متوافقة مع قدرة المكلف على الدفع، ذلك أن ما يمكن اقتطاعه من ضـــرائب من الممول يتوقف على طاقة الممول الضريبية، وكل تجاوز لهذه الطاقة يـــؤدي إلى مخالفة العدالة الضريبية ويولد مشكلات كثيرة ويغير من سلوك الممول تجاه الضريبة.

وعلى هذا فقد أصبح مبدأ القدرة على الدفع من أوسع المبادئ الضريبية قبولاً لدى الفقهاء والسياسيين، وخصوصاً أن كل شخص يستطيع أن يشكله وفقاً لمعتقداته، ويدل هذا المبدأ على أن هناك قدرة على دفع الضرائب لدى الممولين يمكن تحديدها وقياســـها، وان توزيـــع الأعباء الضريبية بين الأفراد في المجتمع يجب أن يتم وفقاً

---

(1) د. محمد نجيب جاود، النظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 93- 94.

(2) مشـــار إلـــيه لـــدى: د. محمد نجيب جادو، النظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 94.

لهــذه القــدرة على الدفع، بحيث يمكن التوصل إلى أنظمة ضريبية تتضمن الوعاء والمعدل وطرق الجباية والتي تتناسب مع هذا المبدأ[1].

وأول مــن استخدم تعبير الطاقة الضريبية مرادفاً لموضوع المقدرة التكليفية دالــتون، وتســتخدم حالــياً ثلاثة تعابير بمعنى واحد هي الطاقة الضريبية والمقدرة التكليفية والقدرة على الدفع[2].

وقــد حاول الكثير من فقهاء المالية العامة تعريف القدرة على الدفع واختلفوا في ذلك فمنهم من عرفها على أنها قدرة الممول على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفــاق العــام. مــع المحافظة على وجوده، أي أن الطاقة الضريبية فكرة إنسانية واقتصادية في نفس الوقت[3].

أمــا الدكتور عبد المنعم فوزي فقد أشار إلى أن دراسة القدرة التكليفية تهدف إلــى التعرف على إمكانيات توزيع العبء الضريبي العام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم وثرواتهم بصفة عامة[4].

وهــناك من عرفها على أنها أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضــرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه، وبالقياس على حجم الإنفاق الحكومي، وبالمقارنــة مــع إمكانــيات وتكالــيف وســائل التمويل الأخرى، مع تقدير الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات السيكولوجية والنفسية[5].

---

(1) د. باهر عتلم، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، 1993، ص 88- 89.

(2) د. محمــد مــبارك حجــير، السياسات المالية النقدية لخطط التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 113.

(3) د. محمد محمد علي هاشم، الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1981، ص 69.

(4) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص 105.

(5) د. محمد مبارك حجير، مرجع سابق، ص 115.

أمـــا الدكـــتور حمـــدي احمـــد العناني فقد عرّف القدرة على الدفع على أنها المعاملـــة الضريبية المتكافئة للأفراد ذوي الأوضاع الاقتصادية المتماثلة مع تعديل المعاملة الضريبية بالنسبة للأفراد عند اختلاف أوضاعهم الاقتصادية[1].

ثانيا: متطلبات القدرة على الدفع وكيفية قياسها

يتطلب مبدأ القدرة على الدفع أمرين[2]: الأول هو إمكانية قياس قدرة الممول الاقتصـــادية علـــى الدفع، ويتطلب هذا الأمر إمكانية وجود وحدة موضوعية لقياس القـــدرة علـــى الدفـــع، والثانـــي هـــو تحديد العلاقة الملائمة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي، أي تحديد العلاقة المناسبة بين حجم الوعاء الضريبي ومعدل الضـــريبة وكيفـــية جبايتها وتحصيلها، وهذا قد يثير مشكلات فنية وإدارية وقانونية واقتصادية، ويتطلب وجود مؤسسات اقتصادية ومالية وضريبية ذات كفاءة عالية[3].

أما عن كيفية قياس القدرة على الدفع فقد وجدت ثلاث نظريات أساسية هي: نظرية الألم، ونظريات المساواة في التضحية، ونظرية القدرة على تحمل الضريبة، نتعرض لكل منها ثم نتعرض للانتقادات على النظريات المختلفة للقدرة على الدفع.

1. نظرية الألم في قياس القدرة على الدفع:

رأى جون ستيوارت ميل احتساب القدرة على الدفع بوحدات الألم التي يمكن علـــى المكلف أن يتحملها بسبب دفعه الضريبة، أي أنه رأى قياسها بمعيار شخصي بحـــت، ولهذا تعرض رأيه لنقد شديد من ناحيتين: الأولى أنه من الصعب جداً قياس وحـــدات الألم التي يتحملها المكلف عند دفعه الضريبة، إذا ما وجد هذا الألم أصلاً. والثانـــية أن "مـــيل" ركز على الجانب السلبي للضريبة وهذا غير صحيح، حيث أن دافع الضريبة لا يتحمل أي ألم عند دفعه الضريبة استناداً إلى مبدأ القدرة على الدفع، بـــل هـــو يســـهم في تحقيق أقصى رفاهية للمجتمع، وقد تقبل فكرة الألم الذي يمكن

---

(1) د. احمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، مرجع سابق، ص 269.

(2) د. عـــبد الفـــتاح عـــبد الرحمـــن عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 216.

(3) د. عـــبد الكـــريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 399.

للمكلف أن يعانيه عند دفعه الضريبة إذا خالفت الدولة تطبيق مبدأ القدرة على الدفع أو إذا قامـــت الدولـــة بعدم مراعاة الاقتصاد في الإنفاق وأخذت بتبذير نفقاتها دون طائل[1].

وعندما انتشر التحليل الحدي على يد جيفونز JEVONS ومنجر MENGER وفالـــراس WALRAS حاول بعض الكتّاب الربط بين فكرة التضحية وبين وحدات قـــياس موضـــوعية علـــى أساس افتراضات بني عليها فيما بعد إمكانية قياس قدرة المكلـــف على الدفع، وذلك بحساب قيمة المنافع التي يضحي بها المكلف عندما يقوم بـــتحويل جزء من أمواله للدولة في صورة ضرائب[2]. وتم التساؤل عن كيفية تحديد العلاقة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي؟ فهل تزيد الضرائب المفروضة كلمـــا ازداد الوعـــاء بالنســـبة نفسها أو اكثر أو أقل؟ وهذا ما حاولت الإجابة عليه نظريات المساواة في التضحية التي سنتعرض لها.

2. نظريات المساواة في التضحية كأساس لقياس القدرة على الدفع

تقـــوم هذه النظريات على افتراضات أن الدخل هو المحدد الأساس للمنفعة وأن هـــناك رابطة بين وحدات المنفعة ووحدات الدخل، حيث تتحدد المنفعة بالدخل، وأنه كلما ارتفع الدخل ارتفعت المنفعة الكلية له ولكن بمعدل متناقص، مما يؤدي إلى انـــه كلما ارتفع الدخل تناقصت المنفعة الحدية له أي أن المنفعة الحدية للدخل تتغير عكسياً مع تغيرات الدخل[3].

وللوصول إلى المساواة في التضحية يقتضي الوصول إلى المساواة في توزيع أعـــباء الضرائب، أي أنه يجب أن تكون التضحية الناجمة عن دفع الضريبة واحدة

---

(1) د. عـــبد الكـــريم صـــادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 400.

(2) د. عـــبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 400 – 401.

(3) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 199.

بالنسبة لكل مكلف، وتقاس هذه التضحية بالمنافع الكلية الناجمة عن مجموع المنافع الحدية للنقود التي يحرم منها الفرد عند قيامه بدفع الضريبة[1].

وقد استندت كل نظرية من نظريات المساواة في التضحية إلى مبدأ من المبادئ التالية:

أ. مبدأ التضحية المتساوية (أو مبدأ التساوي المطلق للتضحيات):

وهو يقوم على أساس أن الدولة تقدر حاجتها من الإيرادات العامة، ثم تقوم بتوزيع هذه الأعباء على المكلفين بالتساوي، أي يتساوى مقدار التضحية لكل فرد، مما يعني المساواة في عدد وحدات المنفعة التي يجب على كل مكلف التنازل عنها بوساطة الضريبة[2]. ويقتضي هذا المبدأ أن يتم فرض الضرائب وتوزيع العبء الضريبي بحيث يدفع كل مكلف مبلغ الضريبة نفسه[3].

يلاحظ أن هذا المبدأ كان مقبولاً في نظام بدائي للضرائب، تفرض فيه الضريبة على كل شخص باعتبارها جزية رؤوس، لكن هذا المبدأ لا يمكن قبوله في نظام تتفاوت فيه الدخول فهذا لا يتمشى مع روح النظرية، فليست تضحية من كان دخله السنوي (2000) دينار تماثل تضحية من كان دخله (20000) دينار، إذا كان كل منهما يسهم في الأعباء العامة بمبلغ (100) دينار سنوياً[4].

ب. مبدأ التضحية النسبية (أو مبدأ تساوي التضحية النسبية):

ويقتضي هذا المبدأ أن تتساوى نسبة ما يتخلى عنه كل شخص من المنفعة الكلية، ويتحقق هذا الأمر بان تقوم الدولة باقتطاع جزء من إيراد المكلف بحيث يكون الجزء المقتطع متناسباً مع درجة رفاهيته الاقتصادية، وهذا يتطلب ضرورة المساواة في المنافع التي يضحي بها كل مكلف منسوبة إلى دخل كل منهم. وهو تفسير أقرب إلى روح نظرية المساواة في التضحية والى العدالة من المبدأ الأول،

---

(1) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 455.

(2) د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة" مرجع سابق، ص 273.

(3) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر القاهرة، 1965 ص 199.

(4) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 456.

حيث يؤدي إلى الضريبة النسبية أي يدفع كل مكلف النسبة ذاتها من دخله كضريبة، ويرى بعضهم أن مبدأ التضحية النسبية يؤدي إلى تأييد تصاعدية الضريبة، كما يؤدي إلى تأييد الضريبة النسبية وكذلك تأييد الضريبة التنازلية عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل[1].

إلا أنه يؤخذ على مبدأ التضحية النسبية أنه لا يحقق المساواة في التضحية إلا في المجتمعات التي تتقارب فيها دخول الأفراد، ولكن إذا كان الفرق شاسعاً بين دخول الأفراد – وهو السائد في مجتمعات العصر الحاضر – فإن هذا المبدأ غير كاف لتحقيق المساواة في التضحية[2].

ج. مبدأ أدنى تضحية (أو مبدأ تساوي المنافع الحدية):

يقوم هذا المبدأ على أساس أن توزيع العبء الضريبي على الأفراد يجب أن يكون بحيث تصبح التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم، والناجمة عن دفع الضرائب، أقل ما يمكن، وحتى يتم ذلك، فإنه يجب أن تتساوى المنافع الحدية لدخول الأفراد بعد دفع الضريبة (وهو على عكس مبدأ التضحية المتساوية الذي يتضمن أن المنفعة المتنازل عنها أو التضحية يجب أن تكون متساوية بين كل فرد من الأفراد) الآخرين. ويتحقق ذلك عندما تتساوى التضحيات الحدية (وليس التضحيات الكلية) لكل مكلف مع المكلفين وهذا يتطلب ألا تستقطع الضرائب إلا من الوحدات النقدية التي ينجم عنها أقل منفعة حدية للمكلف[3].

ولما كان من الثابت في الوقت الحاضر في التحليل الاقتصادي الحدي أن المنفعة الحدية للسلع والأموال (ومنها النقود) تتناقص كلما زاد عدد الوحدات التي يستخدمها الشخص من هذه السلع والأموال، ولما كانت هذه الفكرة تنطبق على كل سلعة على حدة، وتنطبق على الدخل في مجموعه، لأنه بوساطته نحصل على السلع المختلفة، فإنه ينجم عن ذلك أنه كلما زاد دخل الشخص نقصت المنفعة الحدية

---

(1) د. عبد الكريم صادق بركات، ود. حامد عبد المجيد دراز، ج2، مرجع سابق، ص 402.

(2) د. محمود عطية، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 200

(3) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص 99.

الجــزء الأكبر منها، كما أنه وبسبب أن الأفراد يتفاوتون في القوة والضعف، ولأن أســباب هــذا الــتفاوت كثــيرة، فإنه يجب على المشرع أن يأخذ هذه الأمور بعين الاعتــبار عند فرض الضرائب. ذلك أن الدخل يتفاوت في قوته وفي ضعفه حسب مصــادره، ومــن ثــم فإن المعاملة الضريبية يجب أن تختلف بالنسبة إلى كل دخل حسـب مصــدره، كذلك فإن الغني أقدر من الفقير على دفع الضريبة والإسهام في تحمــل الكلفــة العامة، ومن ثم فإنه كلما زادت ثروة الشخص أو زاد دخله كان ذلك مدعاة إلى زيادة العبء الضريبي عليه[1].

يلاحــظ أنــه عند المقارنة بين نظرية القدرة على تحمل الضريبة ونظريات المســاواة فــي التضــحية فإنه يمكن التوفيق بينهما، فالشخص الذي يستطيع تحمل العــبء الضريبي يكون أقدر من غيره على التضحية، فإذا كانت الإمكانيات المادية للمكلــف تســاعده علــى تحمــل الضريبة، فلا شك في انه تتوافر فيه القدرة على التضحية. إلا أنه يؤخذ على نظرية القدرة على تحمل الضريبة من حيث كيفية تحديد هذه القدرة وصعوبة هذا التقدير.

ثالثاً: الانتقادات الموجهة على نظريات القدرة على الدفع

وحقــيقة مــع أن نظرية القدرة على الدفع تبدو اكثر عدالة وقبولاً من نظرية المــنفعة إلا أنــه وجهت إليها وسائر النظريات الأخرى للقدرة على الدفع سيل من الانتقادات وأهم هذه الانتقادات:

1. صــعوبة تقدير التضحية بالكم: ويعد هذا أهم ما يوجه إلى نظريات التضحية من نقد هو أن الاقتصاديين يرفضون فروضها ويعتقدون بعدم قابلية التضحية للقــياس الكمي، فمن الناحية العملية لا يمكن تقدير العبء الضريبي الذي يقع علــى المكلــف بالكم. وإذا قلنا أن التضحية التي يتحملها شخص ما تساوي التضــحية التي يتحملها شخص آخر من جراء دفع الضريبة فإن هذا يتطلب المســاواة بيــن تضحية الشخصين من حيث الكمية وهذا متعذر بل مستحيل،

(1) د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 275- 276.

ومــن ثم يصبح القول بتساوي التضحية لا معنى له. ومن ثم فإن القدرة على الدفع بنظرياتها المختلفة لا تحل المشكلة بشكل حاسم[1].

2. دفــع الضــريبة وفقــاً لمبدأ التضامن الاجتماعي: حيث أن دافع الضريبة لا يــتحمل أي تضــحية، بل هو يسهم في الأعباء العامة استناداً لمبدأ التضامن الاجتماعــي، ولا توجـد أي تضــحية إلا فــي حالة وحيدة، وهي إذا قامت الحكومــة بتبذير حصيلة الضريبة دون أن يعود نفع من إنفاقها، فهنا يتحمل مجموع المكلفين التضحية بدفعهم الضريبة[2].

3. تعــذر تطبــيق المــنفعة الحدية للنقود: إن مبدأ تناقص المنفعة الحدية يصلح لتفســير بعــض الظواهــر الاقتصادية، ولكنه لا ينطبق بصورة تلقائية على الدخول والثروات ولا يمكن تطبيقه عليها، ذلك أنه عند ازدياد دخل الفرد أو ثروته إلى مستوى معين فقد تزداد المنفعة الحدية للنقود أو تبقى ثابتة لكن لا تتناقص، فقد لوحظ أن ازدياد ثروة الشخص يؤدي في كثير من الأحيان إلى ازديــاد مكانــته الاجتماعية وازدياد إثبات وجوده في عالم المال والأعمال. ويضاف لذلك انه مع ازدياد دخل الفرد، كثيراً ما تتزايد حاجاته، فيضطر إلى إعادة ترتيب سلم الأولويات لديه، فلا يمكن القول أن المنفعة الحدية لدخل هذا المكلف قد نقصت بازدياد دخله[3].

4. محــاولات لحــل مشكلة نظرية لا حل لها في ذاتها: فقد خلص بعض كتاب المالية العامة إلى أن نظريات القدرة على الدفع ليست سوى مجرد محاولات لحــل مشــكلة نظرية لا حل لها في ذاتها، ومن ثم فإن النظرية قاصرة عن إعطائــنا حلاً عملياً، وخلصوا إلى أن الطريقة التي يجب إتباعها في توزيع الأعباء الضريبية، هي ما يعدها جمهور المكلفين عادلة بحيث يؤدي ذلك إلى

---

(1) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 458.

(2) د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 274.

(3) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 403.

قلة مقاومتهم لها، وتخفيف تهربهم من دفع الضرائب، واكثر إنتاجاً في حصيلتها من غيرها[1].

وفي نهاية الأمر وحسب بعض الباحثين فإنه إذا كان يصعب من الوجهة العملية تطبيق المساواة في التضحية، فإن هذا الأمر يجب أن لا يمنع المشرع من بذل جهوده في سبيل توزيع العبء الضريبي بطريقة أقرب ما تكون إلى العدالة الضريبية[2].

كما أن هناك بعض الضرائب التي يمكن تبريرها على أساس مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع، والمقصود بها الضرائب المحلية على العقارات حيث تجبى من قبل السلطات المحلية لتنفق حصيلتها من هذه السلطات بصورة مباشرة، كما أنه يصعب الفصل بين مبدأ المنفعة ومبدأ التضحية في الضرائب بشكل كلي. وسواء تبنى المشرع إحدى النظريتين أم وفق بينهما عليه أن يسعى دائماً لضمان العدالة الضريبية ولو بشكل تقريبي وأن هناك أهدافاً أخرى كالحصيلة وتحقيق التنمية قد تجبر المشرع على تغليبها على العدالة الضريبية[3].

رابعاً: المعايير الدالة على نظرية القدرة على الدفع

إذا كان معظم الباحثين قد اتفقوا على نظرية القدرة على الدفع فإنهم قد اختلفوا في المعايير التي تدل عليها حيث استخدموا واحداً من المعايير التالية: صافي الثروة الشخصية، والدخل الشخصي، والإنفاق الشخصي، وهذا ما سنتعرض له فيما يلي:

1. صافي الثروة الشخصية:

في القرن الثالث عشر حاول ملوك إنجلترا فرض ضريبة يُعفى منها الفقراء تماماً، ويعفى منها المتزوجون جزئياً، لكنهم لم ينجحوا في ذلك، وربطوا بين مبدأ العدالة الضريبية، والضرائب على الدخول والثروات. وخلال الحروب بين فرنسا وإنجلترا، اقنع وليم بيت (1797) البرلمان الإنجليزي بفرض ضريبة عامة على

---

(1) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 202- 203.

(2) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 203.

(3) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص 99.

الـثروة، حيـث كـان يقع عبؤها الأكبر على ملاك الأراضي، ولم تنل من دخول الأرباح الصناعية والتجارية، ولذلك لاقت معارضة في البرلمان البريطاني من ملاك الأراضي والطبقة الأرستقراطية، ومن ثم العدول عنها بعد الحروب مع فرنسا. وفي النصـف الثانـي مـن القرن التاسع عشر، توسع في مبدأ العدالة الضريبية مراعاة الظروف الشخصية والموضوعية فزاد دور الضرائب على الدخول والثروات[1].

وقـد نـادى بعـض الكـتاب بفرض ضريبة على صافي الثروة الشخصية باعتـبارها اكـثر تعبيراً عن القدرة على الدفع، وقد عرفها البعض على أنها القيمة النقدية لكل الالتزامات للغير[2].

وهـناك مـن عـرف صـافي الثروة الشخصية بأنه "صافي الأموال الثابتة والمـنقولة التـي يمتلكها الشخص سواء أكانت تدر دخلاً أم لا" وبيّن أن المال وحده لـيس كافـياً للدلالة على طاقة الممول الضريبية، فهذا المال قد يكون مثقلاً بالديون والأعـباء، وقـد تـتكاثر علـيه مطالب شخصية وعائلية- وهذا بالنسبة للشخص الطبيعـي- ولذلك فالطاقة الضريبية لا يمكن تحديدها إلا بتشخيص حالة الممول أي بتحري مديونيته وأعبائه الشخصية والعائلية.

وعلـى ذلك فإن الطاقة الضريبية للممول- أي قدرته على المساهمة بالأعباء والـنفقات العامـة – تـتحدد بعناصـر موضوعية وأخرى شخصية وتضم الثروة الأراضي الزراعية والمباني والعقارات والنقود والأسهم والسندات والأموال المنقولة وغير المنقولة والأموال المعنوية وللوصول إلى صافي الثروة فإنه يطرح من الثروة الديون التي على المكلف للغير[3].

وأن مـا يـبرر اتخـاذ صـافي الثروة معياراً لقياس القدرة على الدفع عند أصـحاب هذا الرأي هو أن ثروة الممول هي أحد المؤشرات التي تدل على مركزه

---

(1) د. رياض الشيخ، المرجع السابق، ص 85- 86..

(2) د. سـمير محمـد عبد العزيز، الثروة – الدخل –الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 6.

(3) د. محمـد محمـد علي هاشم، مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل (157) لسنة 1981، مرجع سابق، ص 118- 119.

الاقتصـــادي، ذلـــك أن القـــوة الاقتصـــادية للممول تعتمد جزئياً أو كلياً على مقدار ثروته[1].

وقـــد أوضـــح الأســـتاذ مصطفى القوني أنواع الضرائب على صافي الثروة الشخصية، حيث ذكر بمثال بسيط أنه إذا قررت على رأس مال معين ضريبة بمعدل (1%) مـــنه في وقت كان يدر دخلاً قدره (5%) فإن هذه الضريبة وإن قررت على رأس المال تدفع من الدخل، وتكون نسبتها 5:1، أي (20%)، وفي هذه الحالة يكون رأس المال هو محل الضريبة ولكن الدخل هو وعاؤها الذي تفترق منه.

ولكـــن لو قررت ضريبة بمعدل (6%) على رأسمال لا يدر دخلاً إلا (5%) فـــإن نســـبة هذه الضريبة إلى الدخل تكون 5:6، أي (120%) وكأن الحكومة بهذا تقـــتطع جـــزءاً من رأسمال من يتحمل عبء الضريبة، وفي هذه الحالة يكون رأس المال هو محل الضريبة كما يكون في الوقت نفسه جزءاً من وعاؤها وهو أمر غير مســـتحب ذلـــك أن الضرائب على رأس المال تخفض الأرصدة المخصصة للإنتاج والأولى أن تنصب الضرائب على الدخل لأنها تعمل على تخفيض الاستهلاك[2].

فـــإذا ما أضفنا إلى ما سبق ذكره الضرائب التي تصيب رأس المال بمناسبة تداولـــه، ومن أمثلتها الضرائب التي تفرض بمناسبة انتقال الملكية وخصوصاً ملكية العقـــارات مـــن شخص لآخر، فإننا نميّز بين ثلاثة أنواع من الضرائب على رأس المال وهي[3]:

أ. الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل.

ب. الضـــريبة المفروضة على رأس المال والتي تدفع من رأس المال ذاته وهي على عدة صور أهمها:

1. الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال.
2. الضريبة على زيادة القيمة العقارية أو المنقولة.

---

(1) د. محمد محمد علي هاشم، مرجع سابق، ص 119.

(2) مصـــطفى القوني، المالية العامة والضرائب، مكتبة الإنجلو المصرية، القاهرة، 1952، ص 145- 146.

(3) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، 1975، ص 268- 269.

3. الضريبة على التركات.

ج. الضريبة على تداول رأس المال.

ويتمثل الفرض الأساسي والأثر المباشر للضرائب على صافي الثروة الشخصية بأن له آثار توزيعية في غير صالح الطبقات الغنية، والحد من سيطرة رأس المال، والعمل على التقريب بين الثروات وبين الدخول، ولذلك نجد أن الالتجاء لهذا النوع من الضرائب يزداد الأخذ به في مرحلة التحول الاشتراكي فالطبقات الغنية هي التي تملك رؤوس الأموال، وهي إذ تفرض بسعر تصاعدي تعد أحد الأسباب الأساسية في تقليل التفاوت في الدخول والثروات، ومن ثم فهي تتناسب مع العدالة الضريبية[1].

مشكلات الأخذ بهذا المعيار:

تثير الضرائب على صافي الثروة كثيراً من المشكلات أهمها:

أ. عدم اشتمال "صافي الثروة الشخصية" على كل ما يؤثر في القدرة على الدفع، فهو قاصر على العناصر المادية فقط، فهو يُغفل العناصر غير المادية، كما يُغفل الشخص نفسه، حيث انه يعد أصلاً من الأصول التي تدر إيرادات مستقبلية، وهذا ما يجعل هذا المعيار قاصراً لأنه لا يمكنه أن يساعد في تحديد المراكز الاقتصادية للمكلفين المختلفين[2].

ب. عدم دقة معيار صافي الثروة الشخصية: وتظهر عدم الدقة إذا ما تم الأخذ بهذا المعيار منفرداً لقياس القدرة على الدفع في نواحي متعددة[3]:

1. كيفية تقويم ثروة الممول إذا وجدت فيها أصول ذات قيمة سوقية مرتفعة جداً مثل اللوحات الفنية النادرة، ولكنها لا تدر أي دخل.

2. اختلاف الدخل الناتج من الأصول ذات القيمة المتساوية. فقد نجد عدة مكلفين يمتلكون استثمارات تكون صافي الثروة لشخصية لديهم بنفس القيمة، ولكن الدخل الناجم عن الاستثمار لكل واحد منهم متفاوت فإذا

---

(1) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 269.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 6.

(3) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 284.

اتخذ هذا المعيار منفرداً فإن ذلك يعني أن هؤلاء الأشخاص هم ذوو قدرة متساوية على الدفع، على الرغم من اختلافهم في الدخول الناجمة عن الاستثمار.

3. عدم التبرير الكافي للأخذ بـ "صافي" الثروة الشخصية، وترك "إجمالي" الثروة الشخصية.

ج. عدم التحديد الدقيق لنوع الضريبة: فقد تبين سابقا أن الضرائب المفروضة على صافي الثروة الشخصية تضم ثلاث أنواع رئيسية: الضريبة العادية، والضريبة التي تؤخذ على راس المال ذاته، والضريبة على التداول، ولم يحدد المعيار نوع الضريبة التي ستفرض على "صافي الثروة الشخصية" وان كانت واحدة منها أم اثنتين أم ثلاثتها مجتمعة وباستعراض كلا منها على حدة نستطيع الوصول إلى ما يلي[1]:

1. الضريبة العادية على راس المال والتي تدفع من الدخل وان كان راس المال وعاءها لكنها تغترف من الدخل، فهي في حقيقتها ضريبة على الدخل.

2. الضريبة المفروضة على راس المال والتي تدفع من راس المال ذاته هي ضريبة منتقدة بشدة لأنها تأكل وعاءها، ويتفق معظم الباحثين على ضرورة إلا تزيد هذه الضريبة على دخل راس المال، أي ينبغي أن لا تمس هذه الضريبة رأس المال ذاته، وإذا ما تم السماح بها يجب أن تقتصر على أوقات الأزمات والحروب أي الظروف غير الطبيعية.

3. الضريبة على تداول راس المال وهي تفرض في الدول الحديثة على التصرفات القانونية وعلى تداول الأموال وانتقالها في التعامل، حيث تحرص الدول أن يكون معدلها خفيفا، لأن فرضها بمعدلات مرتفعة يؤدي إلى إعاقة انتشار المعاملات والتداول وبالتالي لا تشكل أهمية كبيرة ضمن الإيرادات العامة.

---

(1) د. مصطفى القوني، المالية العامة والضرائب، مرجع سابق، ص 146.

خلاصـــة القـــول أن الكتّاب الذين تبنوا هذا المعيار منفردا، وعلى الرغم من اتفاقهم على فرض الضريبة على صافي الثروة الشخصية، فإنهم لم يتفقوا على نوع هـذه الضريبة، مما يجعل صافي الثروة الشخصية بمفرده معياراً غير صالح لقياس القـدرة علـى الدفـع، مما دفع الباحثين للبحث والتحري عن معيار آخر اكثر قربا للعدالة والإنصاف من هذا المعيار وكان ذلك معيار الدخل الشخصي وهو ما سنقوم باستعراضه.

2. الدخل الشخصي

يرى معظم الفقه أن الدخل هو أفضل مقياس ليسار المكلف. فهذا المعيار هو مـن اكثر معايير القدرة الاقتصادية شيوعا في التطبيق العملي وأقدمها، فقد عرفت الكثـير مـن الدول ضرائب الدخل منذ فترة قديمة، فقد دخلت إنجلترا منذ العصور الوسـطى، وان ملـوك إنجلـترا في القرن الثالث عشر فرضوا ضريبة أُعفي منها الفقـراء وخفضت على المتزوجين، وفي النصف الثاني من القرن التاسع عشر، تم الأخذ بالظروف الشخصية والموضوعية تماشيا مع مبدأ العدالة الضريبية فزاد دور الضرائب على الدخول على الرغم من بقاء الضرائب على الاستهلاك تحتل المكانة الأولى من بداية القرن العشرين[1].

ومـن ثـم فإنـنا سنقوم ببحث موضوع الدخل الشخصي من خلال تعريفه، وسـبب اتخـاذه معيارا للقدرة على الدفع، وأنواع الضرائب على الدخل الشخصي، وأثارها ومشكلاتها.

تعريف الدخل الشخصي:

إن مفهـوم الدخل الخاضع للضريبة يتنازعه اتجاهان مختلفان: أولهما اتجاه يعرف الدخل بالنظر إلى المصدر الذي يأتي منه وهذا ما يعرف بنظرية المنبع، وهو يتطلـب للدخـل عنصري الدورية والانتظام، وعلى هذا فهو يعّرف الدخل على أنه الإيـراد الدوري وما يحصل عليه الشخص من النقود أو السلع والخدمات التي يمكن تقويمها بالنقود بشكل منتظم ودوري،و بحيث يكون المصدر أو المنبع الذي يدر هذا

---

(1) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 85- 86.

الدخـــل علـــى درجـــة من الثبات والدوام، ويتطلب ذلك استبعاد الدخول والمكاسب العرضية[1].

أمـــا الـــنظرية الثانية فهي نظرية الإثراء (الزيادة الإيجابية في ذمة الممول) والتـــي حاولـــت التوسيع من نطاق مفهوم الدخل وحاولت إدخال المكاسب والأرباح العرضية التي يجنيها المكلف وهو ما استبعدته نظرية المنبع والتي اشترطت الدورية والانـــتظام، وعرّفت هذه النظرية الدخل على أنه كل زيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممـــول بين فترتين، أيا كان مصدر هذه الزيادة، وسواءً أكانت دورية ومنتظمة أم غير ذلك، وإذا كانت التشريعات المالية في بلاد العالم تأخذ بإحدى هاتين النظريتين أو بمـــزيج مـــنهما، فإن الاتجاه الحديث في التشريعات الضريبية المقارنة هو زيادة تطبـــيق نظـــرية الإثراء لأسباب عديدة أهمها أن هذه النظرية تعتبر إلى حد ما أكثر عدالـــة ضريبية من نظرية المنبع، لأنها اكثر دلالة على القدرة على الدفع، في حين أن الأخـــذ بنظرية المنبع لوحدها يؤدي إلى نتائج غير عادلة، فالدخل البسيط للعامل يخضـــع للضـــريبة بسبب توافر صفتي الدورية والانتظام فيه، في حين أن المكاسب العرضـــية كجوائـــز السندات وأرباح الأسهم أو الناجمة عن بيع العقارات لا تخضع للضـــريبة، ونظرية الإثراء تسمح للمشرع الضريبي أن يقوم بفرض الضريبة على عناصر رأسمالية باسم ضريبة الدخل وليس باسم ضريبة على رأس المال، وهي تعد اكـــثر توافقاً مع ظاهرة تزايد النفقات العامة التي تستلزم العمل على زيادة الإيرادات العامـــة وإذا كان الأصل في التشريعات الضريبية هو الميل للأخذ بنظرية المنبع في تحديـــد الدخل، لاعتبارات تنظيمية وعملية، إلا أن هناك تشريعات أخرى تميل إلى الأخـــذ بنظرية زيادة القيمة الإيجابية بعين الاعتبار وتخضع بعض الأرباح العرضية للضريبة على الدخل[2].

---

(1) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 250- 251.

(2) د. محمد لبيب شقير، مرجع سابق، ص 127.

وهـــناك من عرف الضرائب على الدخل تعريفاً جامعاً يجمع النظريتين معاً وقـــال بأنها: الفرائض المالية التي تتخذ من الدخل وعاءاً لها سواء كان هذا الدخل دورياً أم عرضياً"[1].

وقد ساير المشرع الضريبي الأردني اتجاهات التشريع الضريبي في إنجلترا التي حافظ عليها منذ أوائل القرن التاسع عشر عندما اقتصر على إيراد قائمة بأنواع الدخـــول الخاضـــعة للضريبة، وحسناً فعل مشرعنا الضريبي الأردني عندما تجنب تحديـــد تعـــريف عام للدخل، لما يفرضه هذا التعريف من قيود والتزامات تحد من حرية إجراء تعديلات كثيراً ما تصيب القوانين الضريبية[2].

ويُفـــرق بيـــن الدخـــل الإجمالـــي الـــذي يحصل عليه المكلف نتيجة نشاطه الاقتصـــادي خـــلال فـــترة معيـــنة وبين الدخل الصافي الذي هو الدخل الإجمالي مخصـــوماً مـــنه تكالـــيف الدخل (وتضم نفقات الاستغلال ونفقات الصيانة ونفقات الاســـتهلاك)، فـــإن القاعدة الأساسية هي فرض الضريبة على الدخل الصافي لأنه اكثر عدالة ودلالة على القدرة على الدفع[3].

ويـــرجع سبب اتخاذ الدخل الشخصي معياراً للقدرة على الدفع واعتباره من أفضـــل المعايـــير الدالة على قدرة الممول على الدفع- حسب بعض الفقه- إلى أن الضـــريبة علـــى رأس المـــال إذا تم استيفاؤها من رأس المال نفسه بسبب معدلها المرتفع فإنها تأكل وعاءها وتتناهي في حصيلتها إلى الصفر بعد مدة من الزمن.

وإن تطـــور الحـــياة الاقتصادية والنشاط التجاري والصناعي والعمل والمهن الحرة أدى إلى حصول أصحابها على دخول تضارع أو تزيد أحياناً على ما يحصل عليه أصحاب رؤوس الأموال[4].

---

(1) د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، دار الجمهورية، بغداد، 1967، ص 231.

(2) انظر: المادة 3 من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لعام 1985 والمعدل من بقانون رقم (25) لعام 2001.

(3) د. محمد سعيد فرهود، مفهوم الدخل ضريبياً، مجلة الإدارة العامة، العدد 37، الرياض، 1983.

(4) د. محمد لبيب شقير، مرجع سابق، ص 128.

وتحقـيق العدالة الضريبية يتطلب توافر معيار كمي يعكس مستوى الرفاهية لدى المكلف وهذا المعيار غير متوافر عملياً، إلا في الدخل الشخصي[1].

أنواع الضرائب على الدخل وآثارها:

يقسم الدخل تقسيمات متعددة وذلك حسب المعيار المستخدم إلى:

أ. مـن حيـث المصـدر: تستمد الدخول من مصادر ثلاثة: العمل، ورأس المال، ورأس المـال والعمـل معاً (المصدر المختلط)، وهناك المصادر الفرعية. ففي نطـاق دخل العمل يميز بين العمل الأجير وعمل المهن الحرة، وفي نطاق رأس المـال يمـيز بين العقارات والقيم المنقولة (الأسهم والسندات)، والديون العادية، وفـي نطـاق المصدر المختلط يميز بين الأرباح الزراعية والأرباح الصناعية والأربـاح التجارية، وهذه المصادر تختلف فيما بينها من حيث القوة والضعف، مـن وقـت لآخر ومن مجتمع لآخر، وهذا الأمر يجب على المشرع أن يأخذه بالحسـبان عند فرض ضرائب الدخل، ذلك أنه من الطبيعي أن تتفاوت الدخول تبعاً لمصدرها[2].

ب. من حيث التقارب في الحجم والأهمية لدى الأفراد: في بعض المجتمعات يكون الأفـراد متقاربين في دخولهم. وفي مجتمعات أخرى – وهي الأكثر – لا تكون الدخـول متساوية، فبعض الأفراد يحصل على دخول طائلة، وبعضهم لا يحصل إلا علـى دخول قليلة القدر لا تكاد تكفي الحد الأدنى للمعيشة. وهذا التفاوت في حجم الدخول تراعيه القوانين الضريبية تحقيقاً للعدالة[3].

ج. مـن حيـث الظروف الاقتصادية: يفرق بين الدخول العادية التي يحصل عليها الأفـراد في الظروف الاقتصادية العادية، وبين الدخول الاستثنائية التي يحصل علـيها بعـض الأفراد في الظروف الاقتصادية غير العادية، ويقصد بها فترات الحروب والأزمات وفترات التنمية في البلاد النامية[4].

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 231.

(2) د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 531.

(3) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 416.

(4) د. محمد فؤاد إبراهيم، مرجع سابق، ص 532.

د. مــن حيث الاستعمال (الإنفاق): إما أن يُنفق الدخل على الاستهلاك، أي يستخدم فــي شــراء السلع والخدمات، وإما أن يكتنز فيبعد عن التداول النقدي (الادخار الجــبان)، وإما أن ينفق على الاستثمار. ويراعي المشرع الضريبي ذلك وهو ما سنبحثه لاحقاً عند تطرقنا لموضوع (الإنفاق الشخصي).

والمشـــرع الضـــريبي وهو يتعامل مع هذه الدخول، يسلك أحد السبل التالية لتحديد وعاء الضريبة على الدخل:

أ. الضـــريبة العامة على الدخل: وذلك بأن يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة وحيدة على جميع الدخول أياً كانت طبيعتها أو نوعها، حيث تضم جميع الدخول التـــي يحصـــل عليها المكلف الواحد في وعاء واحد، سواء من منزل يملكه، أو أوراق مالـــية يحوزهـــا، أو مشروع تجاري يشارك فيه، أو عمل يؤديه بإحدى الشركات، حيث يتم جمع هذه الدخول معاً وإخضاعها دفعة واحدة لضريبة على مجمـــوع الدخـــول[1]. ويذكر أن هذه الضريبة اكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع لـــدى المكلف وتتيح المجال للإدارة الضريبية الحصول على صورة شاملة عن مركـــزه المالي، وتجعل من المتيسر الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة والذي يسمح بتحقـــيق العدالة الضريبية بأفضل صورة ممكنة، ونظامها المبسط يسمح بتحقيق وفر كبير، في نفقات جباية الضرائب على الدخل إذ لا حاجة في ظله إلا لإدارة واحـــدة لتحصل هذه الضريبة ولعدد محدود من الموظفين لتنظيم عمليات ربطها وتحصيلها[2].

ب. الضـــرائب النوعـــية على الدخل: وذلك بتقسيم دخول المكلفين إلى فروع حسب طبيعـــتها ونوعهـــا، وتفـــرض على كل فرع ضريبة منفصلة، وهي تتمشى مع العدالة الضريبية فيما يتعلق بمعاملة كل فرع للدخل معاملة ضريبية تناسبه سواء أكان ذلك من حيث معدل الضريبة أم من حيث طرق جبايتها، فيمكن التمييز من حيث السعر بغرض سعر منخفض على الإيراد ناتج عن العمل وآخر مرتفع عن

---

(1) د. مجـــدي محمـــود شـــهاب، الاقتصـــاد المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988، ص 189-190.

(2) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 260.

الإيــراد الناتج عن رأس المال، كما أن هذا النظام يسمح للسلطات العامة بزيادة أســعار الضــرائب بصــورة مــرنة على بعض الدخول دون غيرها، مراعاة لمقتضــيات الأحوال الاقتصادية والسياسية، وهذا النظام يمارس تأثيراً، مخدراً، علــى المكلفيــن الذين لا يشعرون بفداحة ما يؤدونه من ضرائب نظراً لتجزئه العبء الملقى على عاتقهم[1].

وبالمفاضلة بين النظامين السابقين نكتفي بالقول أن نظام الضريبة العامة على الدخل يبدو من الناحية العلمية افضل كونه يراعي المقدرة التكليفية الحقيقية للفرد إلا أن تطبيقه عملاً يصطدم بالكثير من العقبات خاصة إذا كان الإدارة الضريبية متخلفة فنــياً. وبــالعكس فــإن نظام الضرائب النوعية يبدو أكثر يسراً ومرونة في التطبيق وأكثر تحقيقاً للعدالة في توزيع الأعباء العامة.

ج. الجمــع بين النوعين: وهذا ما سارت عليه بعض الدول التي حققت ارتفاعاً في الدخــل الفــردي وفي كفاءة الجهاز الضريبي على الجمع بين نوعي الضرائب علــى الدخل (النوعية والعامة) تمهيداً للانتقال إلى تطبيق الضريبة العامة على الدخل وحدها[2].

آثار الضرائب على الدخل:

تتوقف آثار الضرائب على الدخل من ناحية العدالة الضريبية على معاملتها، أي المعــدل الــذي تفــرض به الضريبة، ومدى تصاعد هذا المعدل، وكيفية تحديد وعائها، والإعفاءات التي تتقرر منه[3].

فإذا كانت ضرائب الداخل، بعد فرضها، تترك حالة توزيع الدخول كما كانت قــبل فرضها، فنقول عن ضرائب الدخل محايدة بالنسبة لأثرها التوزيعي، ذلك أنها تقطــع من كل ممول مبلغاً معيناً من دخله ولكنها تبقي المراكز النسبية للمكلفين على

---

(1) د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص 191.

(2) د. رياض الشيخ، مرجع سابق، ص 469.

(3) د. محمد لبيب شقير، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 277.

سلم التوزيع كما كانت قبل جباية مبلغ الضريبة، بحيث تبقى العلاقة في التوزيع بين كل منهم والآخرين من دون تغيير[1].

لكن بالانتقال من الجانب النظري إلى الجانب العملي، نجد أن ضريبة الدخل المحـــايدة ليست سوى نموذج نظري يستحيل تحققه عملياً، فلا توجد أنظمة ضريبية تســتطيع تــرك المراكز النسبية للممولين بعد دفعهم الضريبة في الحالة نفسها التي كــانوا علــيها قبل دفعها، سوى في حالة نظرية واحدة في المجتمعات التي تقل فيها درجة التفاوت في توزيع الدخل فتفرض ضريبة نسبية على الدخل[2].

أمــا فــي المجتمعات التي يرتفع فيها التفاوت في توزيع الدخول بين الأفراد فيفضــل -تمشــياً مع العدالة الضريبية- اللجوء للضرائب التصاعدية، حيث يكون عبؤها على أصحاب الدخول الكبيرة أكبر من عبئها على أصحاب الدخول المحدودة، أما الضرائب النسبية في هذه الحال فتوصف بأنها غير عادلة لأن عبأها يكون شديداً على أصحاب الدخول الصغيرة مقارنة بأصحاب الدخول الكبيرة، لأن التضحية التي يــتحملها الأولــون تكــون اكبر من التضحية التي يتحملها الآخرون بسبب اقتطاع المعدل نفسه من دخول كل منهم[3].

الانتقادات الموجهة إلى معيار الدخل الشخصي:

يثــير هــذا المعــيار باعتــباره معبراً عن القدرة على الدفع بعض المشاكل والعيوب ومنها:

1. عدم دقته بمفرده:

ومفهــوم ذلــك أنـــه إذا اعتمد على معيار الدخل الشخصي وحده معبراً عن القــدرة علــى الدفع فإنه يعد غير ملائم، وذلك ناجم عن اختلاف النسبة بين الدخل

---

(1) د. عبد المنعم فوزي وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 310.

(2) د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975 ص 423.

(3) د. عــبد الفــتاح عــبد الرحمــن عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 217.

وصـــافي الثروة، وبتعبير اكثر دقة من المساواة في الدخل على الرغم من اختلاف حجم الثروة المملوكة من قبل أفراد مختلفين[1].

فلو افترضنا انه يوجد شخصان: الأول منهما لا يعمل ولا يملك شيئاً ومن ثم فدخلــه (صــفر) دينار، والثاني لديه ثروة ذهبية بمقدار مائة ألف دينار يدخرها ولا تدر عليه دخلاً، ومن ثم فدخله (صفر) دينار أيضاً.

فـــإذا أخذنـــا بمعيار الدخل الشخصي وحده دليلاً على القدرة على الدفع فإن الضرورة قد تفرض خضوع هذين الشخصين لمعاملة ضريبية واحدة، لأن دخل كل مــنهما يساوي صفراً، في حين انه حقيقة الأمر فإن الشخص الأول قد يكون يتضور جوعــاً، في حين أن الشخص الثاني إذا افترضنا انه ينفق سنوياً عشرة آلاف دينار فإن ثروته تكفيه فترة عشر سنوات مقبلة.

ففـــي المـــثال السابق نجد أن تساوي الدخل لا يعبر عن تساوي القدرة على الدفـــع بســـبب اختلاف نسبة الدخل إلى رأس المال، ومن ثم فإن هذا المعيار وحده كمؤشر للتماثل في القدرة على الدفع لا يمكن الأخذ به.

2. مشكلة التفرقة بين أنواع الدخل حسب مصادره:

يـــرى بعض الفقه أن القدرة على الدفع تختلف حسب مصدر الدخل، فهي في إيرادات العمل أقل مما هي في إيرادات رأس المال، وتقع إيرادات المصدر المختلط في مركز متوسط، وينجم عن ذلك أن تساوي الدخول الناجمة عن مصادر مختلفة لا تـــدل على تساوي المراكز الاقتصادية، ولا تدل على قدرة واحدة في الدفع، ومن ثم يجـــب إعطاء أهمية متباينة للدخل حسب مصادره، بحيث يعامل دخل العمل معاملة ضريبية أخف وطأة من معاملة دخل رأس المال، ولأسباب نذكر منها[2]:

أ. إن إيرادات العمل تتصف بعدم الثبات والاستمرار، فهي مرتبطة بحياة العامل التي تعد قصيرة نسبياً، ومرتبطة بما يتعرض له من حوادث وعجز ومرض وشـــيخوخة، في حين تتصف إيرادات رأس المال بالثبات والاستمرارية فترة

---

(1) د. ســـمير محمـــد عبد العزيز، الثروة – الدخل– الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 7.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 8.

اكــبر، حيث يكون عمره أكبر من عمر الإنسان، كما يمكن صيانته وتجديده وتحديثه.

إلا أن هــذا الرأي جوبه بالرفض والمعارضة من قبل آخرين وتم الرد عليه بــأن المجــتمعات الحديــثة أكــدت حقوق العامل من خلال التشريعات الاجتماعية والعمالــية، بحيث أصبح دخل العمل يتمتع بقدر من الدوام والاستمرار كما ضمنت حــداً أدنـــى من الدخل للعامل، وبذلك تماثل دخل العمل ودخل رأس المال من حيث الدوام والاستمرار. أما الأمر الثاني أن التفاوت في الثبات، إن وجد، لا يقتصر على الــتفاوت بيــن دخل العمل ودخل رأس المال فحسب، بل ينطبق أيضاً على الدخول الــناجمة عن رأس المال، حيث تختلف فيما بينها حسب نوع الاستثمار، فالاستثمار فـــي شـــركات ذات درجة مخاطرة كبيرة قد يؤدي إلى فقدان رأس المال المستثمر بالكـــامل، مـــثل شـــركات البترول، في حين تقل درجة المخاطرة في الاستثمار في سندات حكومية مضمونة أو في شراء العقارات وبيعها[1].

ب. أن رأس المال يحقق للفرد قدرة على الدفع بغض النظر عن الدخول الناجمة عنه، في حين لا يحصل هذا الأمر في الدخول الناجمة عن العمل.

وردّ آخرون على ذلك بأن القيمة السوقية لأي أصل هي القيمة الحالية لدخوله المتوقعة منه في المستقبل.

3. مشكلة تطبيق مفهوم الدخل وصعوباته حسب نظرية الإثراء:

فقــد تبين لنا سابقاً أن مفهوم الدخل ضريبياً تتنازعه نظرية المصدر (المنبع) ونظــرية الإثــراء (الزيادة الإيجابية في ذمة الممول)، وان نظرية الإثراء هي اكثر تعبــيراً عـــن القـــدرة على الدفع، لكن الأخذ بهذه النظرية (الإثراء) يثير مشكلات وصعوبات نظرية وعملية تتعلق بالإيرادات العرضية وبالمكاسب الرأسمالية[2].

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 9.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 10.

للمـــزيد انظـــر: د.محمـــد النشار، قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراة، جامعة الإسكندرية، 1956، ص84 وما بعده.

أ. الإيرادات العرضية:

وهـي التي يحصل عليها الشخص وتتصف بعدم الدورية وعدم الانتظام مثل الهبات والوصايا والتركات، واليانصيب.

ومـثل هـذه الإيرادات تشكل دخلاً يسهم في القدرة على الدفع، ولكن هناك اختلاف في تقدير القدرة على الدفع الكامنة فيها ولأسباب هي:

1. هذه الإيرادات تشكل دخولاً تمكن الأفراد من إشباع حاجاتهم الخاصة، ولكنها لا تماثل الإيرادات المنتظمة التي تزيد القدرة على الدفع لأنها تشكل عنصراً من عناصر أسلوب حياته، وهذا لا يتوافر في الإيرادات العرضية.
2. إن الإيـرادات المنـتظمة والإيرادات العرضية تعد دخلاً يسهم في الرفاهية الاقتصـادية، ولكن الإيرادات المنتظمة تعد زيادة منتظمة في وسائل الرفاهية الاقتصـادية للشـخص، في حين الإيرادات غير المنتظمة زيادة غير منتظمة فيها.
3. عند انتقال التركة إلى الورثة، قد يعتقد الورثة بزيادة القدرة على الدفع لديهم لأن الأنصـبة التـي حصـلوا عليها تعد من الإيرادات العرضية. وهذا غير صـحيح لأنهم كانوا في حياة المورث ينتفعون كلهم بأصول التركة مجتمعة، بـل يمكـن القول أن الورثة بعد وفاة المورث تضرروا، لأنهم فقدوا مورثهم الذي يعد مصدر لدخلهم، وأن كل واحد منهم سينتفع بعد توزيع التركة بجزء من أصولها فقط، وهذا يعني انهم فقدوا جزءاً من قدرتهم على الدفع[1].
4. المعاملـة الضريبية لهذه الإيرادات في ظل ضريبة تصاعدية تخضع لمعدل ضـريبي مـرتفع، مما يؤدي إلى أوضاع لا تتفق مع العدالة الضريبية، ولا يسـتوي الأمـر بين شخصين أحدهما يحصل على إيرادات عرضية كل سنة والآخر مرة واحدة طوال حياته، ولا يمكن تسوية هذا الأمر عن طريق الأخذ بمتوسـط الدخـل السنوي في عدد من السنوات، فإن الصعوبة تثار ثانية في

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 17-18.

تحديـد عدد سنوات فترة المتوسط، وان الأخذ بالمتوسط لا يمكن تطبيقه في الدول النامية لأنها لا تملك جهازاً ضريبياً مرتفع الكفاءة[1].

ب. الإيرادات (المكاسب) الرأسمالية:

تعـد المكاسب الرأسمالية من ضمن الإيرادات العرضية ولكنها تتميز بطابع خاص يميزها عن الإيرادات العرضية، وتقسم إلى:

1. المكاسـب الرأسـمالية الحقيقـية: هي التي تزيد القدرة على الدفع والمقدرة الإنتاجـية زيـادة حقيقية لدى الفرد، وبالتالي تعد من قبيل زيادة دخل الفرد، ومـثال ذلـك ارتفـاع قيمة السندات التي بيعت عند إصدارها بقيمة تقل عن القـيمة الأسـمية حيث ترتفع قيمتها كلما اقترب وقت السداد، وارتفاع القيمة السوقية لأسهم شركة معينة بسبب قيام الشركة باحتجاز جزء من الأرباح من أجل إعادة الاستثمار لديها مما يزيد من قدرتها الإنتاجية، ومن ثم يزيد العائد المتوقع من أسهمها، ومن ثم ترتفع قيمة الأسهم السوقية.
2. المكاسب الرأسمالية غير الحقيقية (الصورية): وهي التي تنجم بسبب موجات التضـخم العامة، حيث يرى بعض الاقتصاديين- حسب نظرية الإثراء- أنها لا تعـد دخـلاً، لأنها لا تمثل دخلاً حقيقياً بسبب عدم زيادتها بصورة حقيقية مطلقـة للقـدرة على الدفع، وأنها لا ترفع المركز الاقتصادي لمالكها مقارنة بمالكي الأصول الأخرى التي لم ترتفع أسعارها، وبناءاً على ذلك يرون عدم إخضـاعها للضـريبة علـى الدخل، كونها ليست دخلاً حقيقياً ولأن فرض الضـريبة علـيها قـد يؤدي إلى تآكل المقدرة الإنتاجية للأصول لأنها تمثل اقتطاعاً منها.

فـي حيـن يرى جانب آخر من الاقتصاديين انه يجب إخضاع هذه المكاسب للضـريبة على الدخل وذلك- حسب رأيهم- حتى تتحقق المساواة والعدالة الضريبية بين جميع مالكي الأصول، في حين لا يخضع أصحاب الأصول التي لم ترتفع قيمتها للضـريبة كأصحاب الديون والذمم، أي كأنهم يمنحون خصماً ضريبياً يعوضهم عن

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 19.

خســارتهم الحقيقة التي نجمت عن الإنخفاض النسبي لأموالهم السائلة أو ديونهم لدى الغير[1].

3. المكاســب الرأســمالية الناجمة عن تغيرات معدل الفائدة: فإذا انخفض سعر الفائدة أدى ذلك إلى ارتفاع أسعار الأصول لدى مالكيها، حيث يعتبر ذلك من المكاســب الرأســمالية والتي تكون حقيقية وصورية معاً. فهي حقيقية لأنها تــؤدي إلــى زيادة القدرة على الدفع، وذلك إذا عمد صاحبها إلى بيعها فإنها تســمح له بتوجيه جزء أكبر من موارده لإشباع حاجاته، وهي صورية لأنها لا تؤدي إلى زيادة في الطاقة الإنتاجية للأصول التي ارتفعت أسعارها نتيجة انخفاض معدل الفائدة[2].

4. مشكلة التصاعد الضريبي على الدخل الشخصي:

الفكــر المالي والاقتصادي ما زال عاجزاً عن تقديم السند الاقتصادي الكافي لتــبرير التصاعد الضريبي، فهذه الفكرة تقوم على فلسفة اجتماعية ترى أن التفاوت الموجــود فــي توزيع الدخل القومي غير مقبول من أفراد المجتمع، وأن الضرائب التصاعدية هي أفضل الوسائل لتحقيق التوزيع الأمثل للدخل القومي[3].

ثــم تقــف هذه الفلسفة الاجتماعية عاجزة بعد ذلك، فهي لا تستطيع أن تمدنا بمعــيار موضــوعي لوضع الحد الفاصل بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخــول المنخفضــة، ولــتحديد درجــات التصاعد الضريبي بين مختلف الدخول الخاضعة للضريبة[4].

5. صعوبات تتعلق بتقديم أصول المكلف والتزاماته:

فتطبيق نظرية الإثراء في مفهوم الدخل الضريبي تتطلب عند فرض الضريبة القــيام بتقويم أصول المكلف والتزاماته في بداية السنة ونهايتها، وهذا ما تعجز عنه

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 13.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 15.

(3) د. ريــاض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، مرجع سابق، ص466-467.

(4) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص407.

الإدارات الضريبية وخاصة في البلاد النامية، لأنه يتطلب أعباء إدارية وكفاءة عالية فـــي الإدارة الضريبية، فالتقويم يستوجب وجود سوق لكل نوع من الأصول تستقى منها الأسعار اللازمة لعملية التقويم، وهذه السوق إذا ما وجدت لبعض الأصول فإنه يصـــعب وجودهـــا بالنســـبة للأصول الأخرى، وهذا ما يدفع بالإدارة الضريبية إلى اللجـــوء للحلـــول العملية التي تبنى على التقدير الكمي، كاتخاذ يوم أول السنة لتقويم الأصول، أو اتخاذ متوسط أسعار الأصول خلال سنوات سابقة، وهذا التقدير يوصل إلى نتائج تحكمية قد تكون بعيدة عن العدالة الضريبية[1].

6. البعد عن قرار الإنفاق:

إن فرض الضريبة على الدخل الشخصي يواجه نقيصة أساسية لأنه ينظر إلى قرار فرض الضريبة على أساس الدخل الشخصي وحده، ولا يأخذ في الاعتبار قرار ممارسة الأنفاق على السلع الاستهلاكية والاستثمارية[2].

تجـــدر الإشـــارة إلى أن بعض الفقه اقترح فرض ضريبة تجمع بين صافي الـــثروة الشخصية والدخل الشخصي تفادياً أو تقليلاً لهذه الصعوبات، وفي رأيهم أن هـــذه الضـــريبة تفضل من ناحية تحقيق العدالة الضريبية على فرض ضريبة على إحداهما[3].

ثالثاً: الإنفاق الشخصي:

قـــد يســـتخدم الإنفـــاق الشخصـــي أساســـاً لقياس الوضع الاقتصادي للفرد وللأوضاع الاقتصادية النسبية في المجتمع. وفي هذه الحال قياس الوضع الاقتصادي للفرد بكمية إنفاقه على السلع والخدمات الاستهلاكية، كما تقاس الأوضاع الاقتصادية النســـبية فـــي المجـــتمع استناداً للتوزيع النسبي للاستهلاك، حيث يقصد من العدالة الضريبية تحقيق درجة أكبر من المساواة بين الأفراد في توزيع الاستهلاك[4].

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 16.

(2) د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص217.

(3) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 17.

(4) د. محمد محمد علي هاشم، مرجع سابق، ص 119.

ويعتمد هذا المعيار على أن الأفراد يجب أن يتحمل كل واحد منهم نصيبه من الأعـباء الضريبية وفقاً لما يحصل عليه من الموارد القومية، وليس وفقاً لما يضيفه إلى الناتج القومي[1].

ونـتعرض للإنفـاق الشخصـي من خلال: تعريف المقدرة الإنفاقية، ومزايا الأنفاق الشخصي وكيفية تأثير الضريبة في الإنفاق الشخصي.

تعريف المقدرة الانفاقية:

تُعـرّف المقدرة الإنفاقية بأنها قدرة الفرد على توجيه الموارد لإشباع حاجاته الخاصـة[2] ويترتـب على ذلك أن مكونات المقدرة الانفاقية لا تقتصر على الأموال الـنقدية، سـواء كانت دورية، كالمرتبات والأجور والفوائد أم غير دورية، كالهبات والرصـيد الـنقدي في البنوك والإرث، بل تشمل أيضاً صافي الثروة المملوكة في لحظـة معينة، بل أن هذه المقدرة تضم هذه المصادر مجتمعة، حيث يمكن تصنيفها في ثلاثة عناصر[3].

أ. عنصـر رأس المـال: ويشمل صافي الأموال الثابتة والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء أكانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أم غير منتجة.

ب. الإيـرادات الدورية: وهي الإيرادات التي يحصل عليها الشخص وتكون من طبيعة دورية منتظمة، مثل الرواتب والأجور والإيجارات والفوائد.

ج. الإيـرادات غـير المنتظمة: وهي الإيرادات التي يحصل عليها الشخص ولا تـتوافر فـيها صـفة الدوريـة والانـتظام كالإيرادات العارضة والمكاسب الرأسمالية.

هـذه هـي العناصر التي يسهم كل منها بصورة مستقلة ومميزة في المقدرة الانفاقـية للممـول، وتحـدد في مجموعها قدرته على الدفع من أجل تمويل الخزانة العامة بإيرادات الضرائب.

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 20.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 5.

(3) د. محمد محمد علي هاشم، مرجع سابق، ص 119.

مزايا معيار الإنفاق الشخصي:

ينطلق مؤيدو الضريبة على الإنفاق الشخصي بتقصي مساوئ الضريبة على صافي الثروة الشخصية والضريبة على الدخل الشخصي، ومنها- كما ذكرنا سابقاً- قصــور معــيار صافي الثروة بمفرده عملياً عن تحديد المراكز الاقتصادية النسبية للمكلفين، وكذلك قصور معيار الدخل الشخصي بمفرده عن تحديد القدرة على الدفع، والصعوبات التي تثيرها نظرية الإثراء في مفهوم الدخل الضريبي، وخصوصاً فيما يــتعلق بالإيــرادات العرضــية والمكاسب الرأسمالية، مما يجافي العدالة الضريبية، وعــدم حــل المشــكلة عندما يجمع النظام الضريبي بين صافي الثروة والدخل في ضــريبة واحدة، حيث تظهر صعوبة تحديد الأهمية النسبية لكل منهما. ويرى مؤيدو الضــريبة علــى الإنفــاق الشخصي أن هذه الضريبة تحل المشكلات السابقة وتذلل الصعوبات بشكل مرض، وينجم عنها مزايا كثيرة منها:

أ. اكــثر تعبــيراً عــن القــدرة على الدفع: إذا تم تطبيق الضريبة على الإنفاق الشخصــي فــإن ذلك يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي بصورة اكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع، ومن ثم اكثر عدالة ضريبية، والسبب أن كل فرد يحدد معيشته الشخصية بما يوافق ظروفه الحاضرة وتوقعاته المستقبلية.

ب. تفــادي مشكلات الأرباح الرأسمالية وبقية الإيرادات: إذا ما طبقت الضريبة علــى الإنفــاق الشخصــي فلــن تــثار قضية ضرورة التفرقة بين الأرباح الرأســمالية، هل هي حقيقية أو صورية، ذلك أن الفرد هو الذي يتخذ قراره بمــدى اعتــبار الأرباح الرأسمالية بنوعيها دخلاً يمكن إنفاقه كذلك لن تثار قضــية كيفــية قياس هذه الأرباح وما ذكر عن الأرباح الرأسمالية ينصرف أيضاً إلى الإيرادات الأخرى[1].

ج. الإنفــاق مــن الثروة: إذا ما أريد تحديد معيار القدرة على الدفع الكامنة في صــافي الــثروة الشخصــية، فإن أفضل معيار هو كيفية التصرف في هذه الثروة، أي كيفية إنفاقها سواء أكان هذا الإنفاق جزئياً أم كلياً.

---

(1) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، 19.

د. حــل مشــكلات تقدير الدخل في الدول النامية: بالمقارنة بين الدول المتقدمة والــدول الناميــة فيما يتعلق بالدخل القومي، فإننا نجد أنه في الدول المتقدمة يــتولد جــزء كبــير من الدخل القومي من العمل (الأجور) ومن رأس المال (الفوائــد) ومــن المصدر المختلط (الأرباح)، وهذا يسمح بالتوسع في تطبيق طريقة الحجز عند المنبع في جباية الضريبة، أما في الدول النامية فإن جزءاً كبــيراً مــن الدخل القومي ينتج من الريع والأرباح الزراعية وأرباح التجار الصــغار وأصــحاب الحرف المختلفة. ومن ثم فإن الكشف عن هذه الدخول وتحديدها يثير صعاباً ومشكلات كما يصعب التوسع في تطبيق طريقة الحجز عــند المنــبع إلا بالنسبة للرواتب والأجور، حيث يعد هو الدخل الوحيد الذي يمكن فرض ضريبة الدخل عليه بدقة. وهذا يجافي العدالة الضريبة، ذلك أن كلاً من الدخل النقدي والثروة حينما يوجه لشراء السلع والخدمات فإنه يخضع للضريبة على الإنفاق[1].

هـــ. زيــادة الادخار: إن الضريبة على الإنفاق الشخصي، وهي تفرض على اســتهلاك الســلع والخدمــات، تراعي جانب الإدخار، فهي في ظل سياسة ضــريبية ملائمة تحفز على الاستثمار، وتكوين رأس المال. ولذلك فهي اكثر توافقاً من الضرائب الأخرى فيما يتعلق بظروف التنمية الاقتصادية في البلاد النامية[2].

و. تقلــيل الغــش الضريبي: حيث يعتبرها بعض الاقتصاديين اقل تهرباً ضريبياً مــن الضرائب على صافي الثروة والدخل، ذلك أن المكلفين بضرائب صافي الــثروة والدخــل يحاولون جهدهم أن يتهربوا من هذه الضرائب عن طريق زيــادة الكلفــة أو الخصومات والحسومات والإعفاءات أو بإخفاء ثروتهم أو دخلهــم كلــياً أو جزئــياً، ويفلح في ذلك المكلفون الأغنياء غالباً، مما يجافي

---

(1) د. صلاح حامد حسين، العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية في الدول الناميــة، مجلــة مصــر المعاصــرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، العدد 354، القاهرة، 1973م، ص 7.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 20.

العدالة الضريبية ومن ثم فإن الضريبة على الإنفاق الشخصي، وهي يقل فيها التهرب الضريبي، تعد اكثر تمشياً مع العدالة الضريبية.

ز. الإنفـاق الشخصي هو الحل الأقرب للمثالية: إن المعيار المثالي للقدرة على الدفـع هو مستوى إشباع حاجات المستهلك، وإذا كان قد وجد أن الإشباع لا يمكن قياسه لدى الفرد، ومن ثم لا يمكن مقارنته بين مختلف الأفراد، فإنه لا بد من التفتيش عن حل أقرب للمثالي، وقد وجد الاقتصاديون في البلاد النامية بغيـتهم في الإنفاق الشخصي، لأنه هو الذي يحدد كمية السلع والخدمات التي يمكـن شـراؤها فـي حدود أسعار معينة، وهذا الإنفاق الشخصي لا يتحدد بالدخل الشخصي فحسب، بل يتحدد أيضاً بما يملكه الشخص من ثروة، يؤكد ذلـك فـي الدول النامية ارتفاع الميل الحدي للإستهلاك بسب أثر التقليد في الاسـتهلاك وفي بيان مظاهر الثراء ولو تم ذلك عن طريق الاقتراض أو بيع الأملاك[1].

كيفية تأثير الضريبة في الإنفاق الشخصي:

يـرى التقلـيديون أن عـبء الضـرائب علـى الاستهلاك يقع على عاتق المسـتهلكين، وذلك من خلال رفع أثمان السلع والخدمات، ومن ثم من خلال خفض الدخـول الحقيقية للمستهلكين، ولكن رد البعض عليهم بأن الأمر يتوقف على ظاهرة نقـل عبء الضريبة واستقرارها، وهي ظاهرة معقدة تتوقف على ظروف اقتصادية وماليـة وغيرها، ومع ذلك ذهب معظم الباحثين في المالية العامة إلى أن الضرائب غير المباشرة وهي تؤدي إلى رفع أسعار السلع والخدمات تمارس آثارها التوزيعية مـن خلال خفض الدخول الحقيقية للمستهلكين أكثر من خلال خفض الدخول النقدية للمنتجين[2].

والقاعدة أن الضرائب على الاستهلاك، وهي تقع على المستهلكين، تعد اكثر عبئاً على الطبقات المحدودة الدخل منها على الطبقات ذات الدخل المرتفع، مما يعني أنها ذات طابع تراجعي أو تصاعدي عكسي، والسبب في ذلك أن الطبقات المحدودة

---

(1) د. صلاح حامد حسين، مرجع سابق، ص 8.

(2) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 421.

الدخـل هـي ذات مـيل حدي مرتفع للاستهلاك، ولذلك تخصص الجزء الأكبر من دخلهـا للاسـتهلاك، ولكـن هذا الأثر ليس مطلقاً، فهو يتوقف على مرونة الطلب الداخلية على السلعة أو الخدمة وعلى أسلوب فرض الضريبة[1].

ففـيما يـتعلق بمرونة الطلب الداخلية على السلعة، وجد أن الضرائب على السـلع الكمالـية، وهي التي يكاد يقتصر استهلاكها على أصحاب الدخول المرتفعة، ومـن ثـم فهم وحدهم يتحملون هذه الضرائب، تسهم في تقليل التفاوت بين الدخول، وتتمشـى بصورة اكثر مع العدالة الضريبية. في حين وجد أن الضرائب على السلع الضـرورية تـثقل كـاهل أصـحاب الدخول المنخفضة بسبب ارتفاع ميلهم الحدي للاستهلاك[2].

أمـا فـيما يـتعلق بأسلوب فرض الضريبة، ففرض الضريبة النوعية على الاسـتهلاك، حيـث تفـرض الضريبة بمبلغ معين على كل وحدة مادية من وحدات السـلعة، سـواء أكانـت رخيصة أم غالية، وهي لا تفرق بين السلع الرخيصة التي يسـتهلكها الفقراء والسلع الغالية التي يستهلكها الأغنياء، تزيد العبء الضريبي على الفقراء فلا تتوافر فيها العدالة الضريبية. أما فرض الضريبة القيمية على الاستهلاك، فيفرق فيما إذا كانت نسبية أم تصاعدية، فإذا كانت نسبية فإنها تحقق عدالة ضريبية إلى حد ما، والسبب في ذلك يرجع إلى أن السلع الغالية الثمن التي يستهلكها الأغنياء تُحمَّـل بمـبلغ ضريبي اكثر مما تتحمله السلع الرخيصة الثمن التي يستخدمها عادة أصحاب الدخول المحدودة.

وتـتحقق العدالـة الضـريبية بصـورة اكبر في الضرائب التصاعدية على الاستهلاك على الصورة السابقة في دراستنا لمرونة الطلب الداخلية[3].

وقـد أخـذ بعض الاقتصاديين على الضريبة على الإنفاق، أنها وهي تفرض علـى الاسـتهلاك وتعفـي الادخار من الضريبة، تؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيـع الدخول والثروات، وبذلك تتجافى مع العدالة الضريبية، ورد عليهم آخرون

---

(1) د. محمد فؤاد إبراهيم، مرجع سابق، ص 541.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 22.

(3) د. محمد فؤاد إبراهيم، مرجع سابق، ص 543.

بـأن الآثـار السـابقة قـد تحدث خلال الفترة القصيرة، ولكن في المدى البعيد فإن الارتفـاع بمستوى الادخار الذي يوجه إلى الاستثمار وتكوين رأس المال، وما ينجم عـن ذلـك مـن توفير فرص عمل وتحقيق دخول جديدة، فإن ذلك سيسهم في رفع مسـتوى معيشـة أصـحاب الدخول المحدودة مما يخفي الفوارق بين دخول الأفراد وثرواتهم[1].

توجه المشرع الأردني:

مـن الناحية العملية نجد أنه يصعب الفصل بين النظريتين السابقتين في قياس أسـس توزيـع العبء الضريبي (نظرية المنفعة ونظرية القدرة على الدفع)، كما أن هـناك أنـواع مـن الضرائب يمكن تبريرها على أساس كلا النظريتين كالضرائب المحلـية على العقارات حيث تقوم السلطة المحلية بجبايتها وتنفق حصيلتها من هذه السلطات مباشرة[2].

ونجـد أن المشـرع الضريبي الأردني لم يلتزم بأي من المبدأين – هذا قبل التعديل الأخير– حيث نراه يغلب مبدأ القدرة على الدفع في بعض الضرائب كما هو الحـال فـي اتـباع أسـلوب التصاعد بالشرائح في ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعييـن وكذلك اتباع أسلوب الإعفاء من الخضوع للضرائب كإعفاء الحد الأدنى للمعيشة والإعفاءات المقررة للعائلة والإعفاء لمصاريف الدراسة.

وتحقـيقاً للعدالـة في توزيع العبء الضريبي من خلال مساهمة كل فرد في التكالـيف والأعـباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته على الدفع، فإنه لا يخلو أي تشريع ضـريبي مـن النص على طرق الطعن في قرارات التقدير إذا ما شعر المكلف بأن هـناك إجحافـاً وقـع عليه نتيجة هذه القرارات[3] وقد نظم المشرع الأردني طرق الطعـن فـي قرارات تقدير ضريبة الدخل إدارياً في المادة (31) من قانون ضريبة الدخـل رقم (25) لعام (2001) المعدل للقانون رقم (57) لعام (1985)، وقد ورد

---

(1) د. صلاح حامد حسين، مرجع سابق، ص 19.

(2) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سابق، ص 99.

(3) د. سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، العدد2، الكويت، يونيو، 2000.

ثلاثـــة تعديلات لقانون (1985) بعد هذا التاريخ وكذلك نظم المشرع الأردني الطعن قضائياً في المادة (33) من ذات القانون وصدر نظام أصول استئناف وتمييز ضريبة الدخل لعام (2003) لنفس الغرض.

بينما نجد في بعض الضرائب اتجاه نحو الأخذ بمبدأ المنفعة، فضريبة الدخل على البنوك والشركات المالية تصل إلى حد (35%) من الدخل وفي هذا مقاربة إلى الامتـيازات والتســهيلات الرســمية التــي تتمــتع بها البنوك مثل تسهيلات البنك المركزي[1].

غــير أن هــناك اعتبارات أخرى يغلبها المشرع الضريبي الأردني كما هو الحــال فــي معظم التشريعات الضريبية في الدول النامية كالحصيلة المالية وأهداف التنمــية وتشــجيع الاســتثمار، وهذا ما سنراه في الفصل الثاني والذي سندرس فيه متطلبات العدالة الضريبية كما يراها عدد من الفقهاء وشراح المالية العامة[2]. ومدى تطبيقها في التشريعات المالية الضريبية في الأردن.

---

(1) انظر المادة 16 فقرة ب/2 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لعام 2001.

(2) د. محمــد حلمي مراد، مالية الدولة، القاهرة، 1962، ص 211، بند 148 ود. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 170. ود. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 116.

الفصل الثالث

متطلبات العدالة الضريبية

باتفاق جميع النظريات والآراء تعتبر العدالة من المبادئ الأساسية التي يجب أن تـــتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة وسليمة، ولكن كما وجدنا سابقاً لم تجد العلوم المالية إجابة واضحة ودقيقة لمفهوم العدالة الضريبية، ولعل هذه الصعوبة لا ترتبط فقط بالمالية العامة بل بالعدالة بمفهومها العام.

فلأســـباب سياســـية بحته تنتقد أحزاب المعارضة النظام الضريبي ولأسباب اقتصـــادية فردية تنتقد الطبقات الغنية الضرائب شديدة التصاعد، وبطبيعة الحال، قد لا يكـــون الـــبعض مـــن تلك الانتقادات مبنياً على أفكار خاطئة، إلا أن كل شخص اصبح يعتقد أن الضريبة تكون عادلة إن لم تمسه بل تمس الآخرين فقط.

في واقع الأمر يجب الرجوع قبل كل شيء للنصوص القانونية للتعرف على عدالـــة نظـــام ضريبي معين، فهذا القانون ينظم مسائل فنية نستخلص منها علاقات ترتـــبط بصـــورة أو بأخرى بالعدالة الضريبية كسعر الضريبة والمادة الخاضعة لها والمـــنازعات فـــيها، فحقـــيقة الأمـــر أن العدالة الضريبة تستوجب الأخذ بالأسعار التصـــاعدية مـــن جهـــة وإخضـــاع جمـــيع المكلفيـــن والدخـــول إلـــى الضريبة، كما أن المنازعات التي تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية، يجب أن تحل من قبل هيـــئة مستقلة (محكمة مثلاً)، وعلى هذا تنعدم العدالة الضريبية، كمبدأ عام في حال تطبـــيق الأسعار النسبية، وفي حالة عدم خضوع بعض الدخول للضريبة وفي حالة فـــض المنازعات الضريبية بواسطة الإدارة الضريبية التي تصبح طرفاً وقاضياً في النزاع في آن واحد.

إلا أن الرجوع إلى النصوص القانونية لا يكفي وحده للتعرف على العدالة في نظـــام ضـــريبي معين، فالضريبة ليست فقط التي تكتب على الأوراق بل هي التي تطـــبق فعلاً قبل كل شيء فقد ينص القانون على أسعار شديدة التصاعد ومع ذلك لا تجـــد تلك الأسعار تطبيقاً فعلياً لها، وقد يتضمن القانون ضريبة مفروضة على طبقة معيـــنة إلا أنهـــا تـــتحول عملاً فتصبح مفروضة على طبقة أخرى. فبسبب التهرب

الضـــريبي يتعطل تطبيق الأسعار التصاعدية العليا الأمر الذي يقود إلى اختلاف في الأعباء الضريبية للمكلفين الذين يتمتعون أحياناً بنفس المقدرة التكليفية. والأخطر من ذلــك، قـد يستطيع بعض المكلفين الكبار التخلص من العبء الضريبي في حين لا يســتطيع البعض الآخر التخلص من الضريبة رغم كونهم من المكلفين الصغار وفي أحيان أخرى نجد بعض أوجه التهرب الضريبي لا يمكن أن تتم إلا من قبل الأغنياء لما تستوجبه عملية التهرب بذاتها من إنفاق أموال (رشوة بعض الموظفين) لا تتوفر لدى الصغار من المكلفين.

ولما كانت العلاقة عكسية بين التهرب الضريبي والعدالة الضريبية، ولما كان التهرب الضريبي يوجد بوجود الضريبة، وجب البحث عن حلول عملية لمعالجة هذه الظاهرة الاجتماعية والآثار السلبية الناتجة عنها، ولكن مهما كانت هذه الحلول عادلة ومنطقـية إلا أن المكلـف إن لـم يسـتطع التخلص من عبئه عن طريق تهربه من الضـــريبة فســوف يلجــأ إلى أسلوب آخر يحقق الغرض وهو نقل ذلك العبء إلى شخص آخر ليست له أية علاقة بالتكليف الضريبي.

ويجـد الـنظام الضـــريبي نفسه وهو بصدد فرض الضريبة أمام اعتبارين متناقضـــين، قد يضطر النظام إلى تغليب أحدهما والتضحية بالآخر أو للتوفيق بينهما تبعاً لما يقصد تحقيقه من فرض هذه الضريبة. وهذان الاعتباران هما: اعتبار العدالة واعتبار الحصيلة، ويقتضي اعتبار العدالة عدم إرهاق الفئات الفقيرة بالضريبة بينما يقتضـــي اعتبار الحصيلة فرض الضريبة بحيث تورد للخزانة مبالغ كبيرة، ويظهر مـــن هذا أن الاعتبارين متناقضان مبدئياً، ومع ذلك فإنه يمكن التوفيق بينهما، لا بل يجب ذلك.

3. 1 عمومية الضرائب

ولبـــيان ذلك فإننا نشرح مقتضيات تحقيق العدالة الضريبية ضمن التقسيمات التالـــية حيـــث سيتم التطرق إلى عمومية الضرائب وإلى الازدواج الضريبي وسيتم دراسة شخصية الضرائب وفي النهاية سيتم التطرق إلى السعر الضريبي.

3. 1. 1 العمومية المادية والشخصية

يقصـــد بعمومـــية الضـــرائب أن تسري على جميع الأشخاص والأموال في المجـــتمع فـــلا يُعفى بعض السكان من دفعها، كما لا يجب فرضها على أموال دون أخرى[1].

أي يجب أن يتم فرض الضرائب على جميع أشخاص المجتمع القادرين على تحمـــل العـــبء الضريبي بحيث يتم الكشف عن قدرتهم على تحمل أعباء الضرائب عـــن طريق ما يملكون من أموال أو من الدخول التي يحصلون عليها أو من خلال الإنفاق على الاستهلاك[2].

ولقـــد تأصـــل هذا المبدأ بعد قيام الثورة الفرنسية، لأن شعار المساواة الذي رفعـــته تضمن ضرورة تساوي جميع أفراد المجتمع في الخضوع للتكاليف العامة، ومـــنها الضرائب، أما قبل ذلك فكانت هناك امتيازات ضريبية لطبقة النبلاء ورجال الديـــن، وكانت الضرائب تسري على الثروات العقارية دون المنقولة، وهذا ما قامت بـــالعمل على إلغاءه الثورة الفرنسية، وحاولت أن توسع من وعاء الضرائب ليشمل المال المنقول بجانب العقار[3].

ووفقاً لنظرية التضامن الاجتماعي في تفسير الأساس القانوني الذي تقوم عليه الضريبة فإن مجموع الأفراد الذين يتضامنون للقيام بالأعباء العامة لدولة معينة، فإن هـــذا التضامن يتم وفقاً لرابطة الجنسية أي مجموع الأشخاص الذين تربطهم بالدولة رابطـــة الجنسية أو ما يسمى بالتبعية السياسية، إلا أنه بالإضافة إلى ذلك أدى تطور وســـائل الاتصال والمواصلات واحتكاك الشعوب ببعضها إلى تحميل الأعباء العامة لأشخاص لا يحملون جنسية الدولة وإنما يقيمون على أرضها وهو ما يسمى بالتبعية

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 170.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 211.

(3) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 171.

الاجتماعية، وكذلك تفرض الضرائب على أولئك الأجانب الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً داخل إقليم الدولة وفق معيار التبعية الاقتصادية[1].

وبالرجوع إلى نصوص الدستور الأردني نجد أن المادة (111) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لعام (1952) نصت على أنه يجب "على الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وان لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال".

كما نصت المادة (118) من الدستور الأردني على انه "لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون".

وباستقراء نص المادة (3) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (25) لسنة (2001) الساري المفعول نجد أن المشرع الأردني حرص على التوسع في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وجعل كافة الدخول أيما كان مصدرها خاضعة للضريبة والاستثناء هو عدم خضوع الدخل للضريبة فيما إذا وجد نص في نفس القانون أو أي قانون آخر يعفيه من الضريبة.

وأخضع قانون الجمارك رقم (20) لسنة (1998) مادة (9) جميع البضائع التي تدخل المملكة للرسوم الجمركية إلا ما استثني بموجب أحكامه أو بموجب أحكام قانون تشجيع الاستثمار.

وكذلك خضعت جميع السلع والخدمات للضريبة العامة على المبيعات بسعر (13%) بموجب قانون رقم (6) لعام (1994) المعدل بالقانون رقم (15) لسنة (1995) والتعديل الأخير رقم (36) لعام (2000) إلا ما استثنى بموجبه وقد وردت عدة تعديلات بعد هذا التاريخ.

3. 1. 2 الاستثناءات على مبدأ العمومية

سبق ذكر المادة (118) من الدستور الأردني لعام (1952) التي لا تجيز إعفاء أحد من دفع الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون، وقد جاءت المادة (7) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (25) لسنة (2001) لتقرر

---

[1] د. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة ولتشريعات الضريبية، ط1، دار رند للنشر والتوزيع، الكرك، 2000، ص 66.

عــدداً مــن الإعفاءات من أداء الضريبة غير أن هذه الإعفاءات وردت على سبيل الحصر كون المبدأ العام هو شمولية الضريبة نوردها كما يلي:

أولاً: الإعفاءات السياسية: فقد استقر العرف الدولي على إعفاء رجال التمثيل السياســي والقنصلي والأجانب من شمولهم بقوانين الضرائب على اعتبار أن هؤلاء الأشــخاص لا يقيمون في الدولة التي يؤدون واجباتهم فيها، وإنما تعتبر إقامتهم في أرض الدولــة التي يمثلونها، ومما يبرر إعفاؤهم من العبء الضريبي أن عملهم لا يتضــمن السعي نحو تحقيق الربح وإنما لتوطيد علاقات ودية وطيبة بين الدول وحل الخلافات بالطرق السليمة[1].

وتســري هــذه الإعفــاءات دون حاجة إلى النص عليها صراحة في قوانين الضــرائب – إلا أن المشــرع الأردني نص على ذلك في المادة (7/ب/3)- ما دام العرف الدولي قد جرى بها وبشرط المعاملة بالمثل، وقد شاع سابقاً إعفاءات سياسية بــناءً على اتفاقيات دولية يتم بموجبها منح رعايا دولة معينة إعفاءات ضريبية لدى إقامــتهم في دولة أخرى، وتسعى الدول حالياً لمثل هذا النوع من الإعفاءات لرغبتها في جذب فئة معينة للإقامة فيها مثل العلماء والخبراء في مجال معين أو مثقفين[2].

كمــا ويــتم إقرار مثل تلك الإعفاءات لاعتبارات المصلحة العامة كإعفاءات مخصصــات جلالة الملك والتبرعات المدفوعة للحكومة والمؤسسات العامة والقوات المسلحة ودخل السلطات المحلية في الأردن.

وقد تم النص على الإعفاءات السياسية في قانون ضريبة الدخل المعدل (25) لعام (2001) كما يلي:

م (7) فقرة/ أ- 1 المخصصات الرسمية التي يتقاضاها جلالة الملك.

م (7) فقرة/ دخل السلطات المحلية.

م (12) فقــرة/ أ و ب التبرعات للحكومة أو المؤسسات العامة أو السلطات المحلية.

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 171.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 212.

فقرة أ/16 القيمة الايجارية للأبنية التي يشغلها مالكها إذا كان شخصاً طبيعياً أو زوجـة أو ولـده أو شقيقه أو أصوله أو فروعه أو شخصاً معنوياً أو أي موظف لغايات السكن.

فقـرة ب/2 دخـل أي صندوق تقاعد أو صندوق ادخار أو أي صندوق آخر مماثل إذا وافق وزير المالية على الإعفاء.

فقـرة ب/13 الدخل الناجم عن براءة اختراع أو حق تأليف أو جائزة تقديرية شريطة أن يقرر مجلس الوزراء إعفاءه.

وفـي المادة (12) فقرة ب التبرعات والاشتراكات المدفوعة في المملكة دون نفـع شخصـي لمقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية بشرط أن يقرر مجلس الوزراء لها هذه الصفة.

ثالـثاً: الإعفـاءات الاقتصـادية: حيث يقرر المشرع إعفاء أنواع معينة من النشـاط الاقتصـادي لضـرورتها لتقدم المجتمع أو توازنه من الناحية الاقتصادية وتشجيعاً للصناعة والاستثمار[1].

وقـد انتهج المشرع الأردني سياسة تشجيع الصناعة والاستثمار في المملكة بإعفاء بعض القطاعات من العبء الضريبي لما تساهم به تلك القطاعات المعفية من رفـ الاقتصـاد الوطنـي، ولتحقيق هذه الغاية صدر قانون تشجيع الاستثمار عام (1972) ثـم حـل محله القانون رقم (11) لعام (1987)، والقانون رقم (16) لعام (1995) حيـث اشـتمل القانون الأخير على عدد من الإعفاءات من ضريبة الدخل لبعض المشاريع الاقتصادية إذا توافرت الشروط التالية[2]:

1. المشاريع الصناعية.
2. المشاريع الزراعية.
3. الفنادق.
4. المستشفيات.
5. النقل البحري والسكن الحديدية.

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 172.

(2) د. خالد الخطيب ود. احمد شامية، أسس المالية العامة، ط1، عمان، 2003، ص 208.

6. أي قطاع آخر أو فروعه يقرر مجلس الوزراء إضافته.

وتستفيد هذه المشاريع الاقتصادية من إعفاءات ضريبية وفق النسب والمناطق المبينة في الجدول التالي بحيث تعني الرموز كما يلي[1]:

أ. تعني (25%) من الدخل الخاضع للضريبة.

ب. تعني (50%) من الدخل الخاضع للضريبة.

ج. تعني (75%) من الدخل الخاضع للضريبة.

---

(1) د. خالد الخطيب و د. احمد شامية، المرجع السابق، ص 209.

الجدول

المحافظة	اللواء	الصناعة	الفنادق	المستشفيات
العاصمة	قصبة عمان	–	–	أ
	ماركا	أ	ب	ب
	القويسمة	أ	ج	ب
	الجامعة	–	أ-	
	وادي السير	–	–	ب
	سحاب	أ	ج	ج
	الموقر	ب	ج	ج
	الجيزة	ب	ج	ج
	ناعور			
اربد	قصبة اربد	ب	ب	ب
	باقي الألوية	ج	ج	ج
البلقاء	قصبة السلط	ب	ج	ج
	دير علا	ج	ج	ج
	الشونة الجنوبية	ج	ج	ج
	عين الباشا	–	ج	ج
الكرك	جميع الألوية	ج	ج	ج
معان	وادي موسى	ج	أ	ج
	باقي الألوية	ج	ج	ج
الزرقاء	جميع الألوية	أ	ج	ج
المفرق	جميع الألوية	ج	ج	ج
الطفيلة	جميع الألوية	ج	ج	ج
مادبا	قصبة مادبا	ب	ج	ج
	ذيبان	ج	ج	ج
جرش	جميع الألوية	ج	ج	ج
عجلون	عجلون	ج	ج	ج
العقبة	قصبة العقبة	ب	أ	ج
	القويرة	ج	ج	ج

وكذلك يُعفى من ضريبة الدخل ما يتأتى من دخل الخدمات التالية لغايات التصدير فقط وذلك بقرار من مجلس الوزراء أما في الداخل فتفرض عليها الضريبة وهي:

أ. خدمات الحاسوب.

ب. خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية.

ج. خدمات الاستشارات القانونية والهندسية والمحاسبة والتدقيق.

وجاءت المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (25) لسنة (2001) بمجموعة من الإعفاءات لأسباب اقتصادية متفقة مع توجه قانون تشجيع الاستثمار وكذلك إعفاءات اقتصادية أخرى كما يلي:

1. الدخل المتأتي من الزراعة م (7) فقرة أ/13.
2. أرباح شركات إعادة التأمين م (7) فقرة أ/14.
3. الأرباح الرأسمالية، وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية باستثناء أرباح بيع أو نقل ملكية الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل م (7) فقرة أ/15-أ.
4. الرواتب والأجور التي تدفعها الشركة الأجنبية المسجلة في المملكة لموظفيها غير الأردنيين م (7) فقرة أ/18.
5. أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة م (7)/ أ-9
6. فوائد أذونات الخزينة وسندات التنمية وإسناد قرض الخزينة وكذلك سندات إقراض المؤسسات العامة والشركات المساهمة العامة م (7)/ ب-5.
7. الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة م (7)/ب -7-ب والفوائد التي تستحق للأشخاص الطبيعيين عن ودائعهم لدى البنوك م (7)/ب -7-أ وقد تعدّل هذا القانون بحيث أصبحت تفرض ضريبة بنسبة (5%) من قيمة هذه الودائع.
8. الدخل الناجم عن امتياز منحته الحكومة م (7)/ ب -10.
9. الدخل الذي تشمله اتفاقيات منع الازدواج الضريبي م (7)/ ب-11.

10. النفقات التي تم إنفاقها في سبيل إنتاج الدخل وقد وردت في المادة (9) على سبيل المثال وينبغي الرجوع إلى الشروط العامة لمعالجة أي نفقة غير منصوص عليها وهي[1]:

أ. ارتباط النفقة بنشاط المنشأة.

ب. أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة.

ج. أن تكون النفقة استحقت خلال السنة.

د. ألا يترتب على النفقة زيادة قيمة الأصول الثابتة على المنشأة.

11. الخسارة التي يتعرض لها المكلف في أحد مصادر دخله من مجموع دخله في تلك السنة م (10) وفق الشروط التالية:

أ. ألا تكون الخسارة في مصدر دخل معفي من الضريبة.

ب. أن يبرز المكلف حسابات أصولية وصحيحة.

ولغاية تشجيع الاستثمار وردت إعفاءات في كل من قانون الجمارك وقانون ضريبة المبيعات السابق ذكرها.

أما من حيث الضرائب المفروضة على أنواع من السلع عند استهلاكها فقد لجأ المشرع الضريبي الأردني إلى استثناء السلع الضرورية من الضريبة وقصرها على شائعة الاستعمال والكمالية في مرحلة الإنتاج بالنسبة للسلع شائعة الاستعمال خصوصاً المشروبات الروحية والسجائر بصفة رسوم إنتاج مرتفعة القيمة للحد من استهلاك مثل هذه السلع، ولأن تحميل مستهلك بعض تلك السلع مثل السجائر عبء ضريبي مرتفع يشكل توزيعاً عادلاً للعبء الضريبي لإمكانية الاستغناء عنها وتصنيفها كسلع رفاهية.

رابعاً: الإعفاءات التشريعية: ذكرنا سابقاً أن القواعد الدستورية العامة تقضي عدم إعفاء أحد من دفع الضريبة إلا بقانون، ولكن قد تتضمن القوانين الضريبية بعض أنواع من الإعفاءات من الضرائب لا يقصد بها إعطاء امتيازات لأشخاص بذاتهم وإنما لتحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والاقتصادية[2].

---

(1) د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 87-90.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 218.

وقد نص القانون الأردني على بعضها ومنها:

1. إعفاء الدخل الذي يعفيه صراحة قانون تشجيع الاستثمار واتفاقيات تشجيع الاستثمار الثنائية والمتعددة الأطراف التي تعقدها الحكومة وفق الأحكام الواردة فيها م (7)/ ب -12 من قانون ضريبة الدخل لعام (2001).
2. الإعفاءات من الضريبة على الدخل في قانون صندوق الزكاة رقم (2) لعام (1980) وتعديلاته.
3. الإعفاءات من الضريبة على الدخل في قانون مؤسسة المدن الصناعية رقم (34) لعام (1980).
4. الإعفاءات من الضريبة على الدخل في قانون إدارة تنمية أموال الأيتام رقم (20) لعام (1972).
5. الإعفاءات الضريبية على الدخل في قانون الأوقاف والشؤون المقدسات الإسلامية رقم (26) لعام (1966).

3. 2 الازدواج الضريبي

تتطلب العدالة في توزيع الأعباء الضريبية ألا يخضع الشخص الواحد للضرائب اكثر من مرة لنفس السبب في فترة زمنية واحدة وعلى نفس المال[1].

ويلاحظ أن اصطلاح "الازدواج" غير مقصور على قيام المكلف بدفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة "ازدواج" تفسيراً حرفياً وإنما يقصد بذلك دفع الضريبة اكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاثة أو أربع، ولكنها سميت بهذه التسمية بالنظر إلى الحالة الغالبة، إذ يغلب أن تتعدد الضريبة مرتين[2].

ويحصل عملياً عندما تطبق القوانين المتعددة داخل الدولة أو التشريعات المقارنة لمختلف الدول إلى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي يدفع هذا الشخص نفس

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 174.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 221.

الضـــريبة أو ضريبة من نفس النوع اكثر من مرة لأكثر من سلطة مالية على الرغم من وحدة المناسبة التي تم فرض الضريبة من أجلها[1].

وســـنتناول هـــنا شـــروط تعـــدد الضرائب أو ما يسمى بالازدواج الضريبي ووسائل تلافي الازدواج الضريبي وموقف المشرع الأردني من ذلك.

3. 2. 1 ماهية الازدواج الضريبي

هـــنا ســـيتم بحـــث شروط هذا الازدواج وأنواعه حيث سيتم تقسيمه بحيث، نتناول أولاً شروط هذا الازدواج، وثانياً أنواعه.

3. 2. 1. 1 شروط الازدواج الضريبي

لا تقوم حالة الازدواج الضريبي إلا بتوفر الشروط التالية:

أولاً: وحدة المكلف:

يشـــترط لـــتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون الشخص المكلف بدفع الضـــرائب المتماثلة واحداً[2]. لكن الخلاف يثور في التطبيق بين النظرة الاقتصادية والـــنظرة القانونـــية بالنســـبة للأشخاص المعنوية فإذا كان هناك شخص مساهم في شركة حققت أرباحاً وخضعت للضريبة عنها ثم فرضت الضريبة على ما وزع له مـــن أرباح نتيجة مساهمة بالشركة فهنا تظهر الإشكالية فيما إذا كان قد خضع اكثر من مرة لذات الضريبة فمن الناحية القانونية لا يوجد لدينا تعدد لأن هذا الشخص يعد شخصـــية قانونـــية مستقلة قانوناً عن شخصية الشركة، وبالتالي فوحدة المكلف غير موجـــودة أمـــا مـــن الناحية الاقتصادية فالتعدد موجود لأن وحدة من يتحمل عبء الضريبة قائمة[3].

ثانياً: وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

فتحصـــيل الضريبة على دخل شخص وتحصيل ضريبة أخرى على رأسمال لهـــذا الشـــخص لا يعني تعدد في الضرائب لاختلاف مطرح الضريبة في الحالتين،

---

(1) د. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الإسكندرية، 1977، ص 354.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 222.

(3) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 175.

فيجب أن يخضع نفس المال للضريبة اكثر من مرة واحدة، أي يجب أن تتخذ الضريبتان نفس الوعاء، أما إذا اختلف الوعاء فلا يكون هناك ازدواج [1].

ثالثاً: وحدة الضرائب:

يقوم التعدد إذا فرضت عدة ضرائب من نفس النوع، وهنا يجب التفريق بين تعدد الضرائب التي هي من طبيعة واحدة، كما لو تكرر فرض ضرائب الدخل، وبين تعدد الضرائب بصورة عامة، فمن المعروف أن الشخص يخضع لعدة ضرائب، لأن الأنظمة الضريبية تقوم في الوقت الحاضر على فكرة تعدد الضرائب، ورفض فكرة الضريبة الوحيدة، ومن ثم لا يقوم تعدد الضرائب في هذه الحالة، لكنه يقوم إذا تكرر فرض ضريبة الدخل مثلاً[2].

رابعاً: وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:

أي انه لا يكفي لكي يكون ثمة ازدواج في التكليف أن تفرض الضريبة اكثر من مرة على مادة التكليف الواحدة، بل يجب أن يكون هناك واقعة منشئة واحدة أيضاً تكون علة لنشوء الحق بالضريبة كحيازة البناء في خلال سنة واحدة أو حصول واقعة معينة مثل بيع سلعة أو عبور سلعة[3]. والضرائب لا تفرض فقط على الأشياء ذاتها أي ملكيتها ولكن تفرض على تداولها بالتصرف فيها، ونقلها، والثمار الناتجة عنها وغيرها من الأعمال القانونية والمادية[4].

خامساً: وحدة المدة الزمنية:

أي أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة المتكررة واحدة، وهذا يعني عدم وجود ازدواج ضريبي فيما لو تعددت المدة التي تناولت فيها الضرائب المتماثلة نفس المال، أو نفس المكلف، فأداء الضريبة على الإيراد العام المتحقق لسنة

---

(1) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 222.

(2) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 122.

(3) د. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، ط1، جامعة جرش، 1998، ص 77.

(4) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 223.

(2000)، وأداؤها على الإيراد العام لسنة (2001) لا يؤدي إلى ازدواجية الضريبة نظراً لاختلاف بين المدد الزمنية[1].

ولكن ينبغي التمييز بين الازدواج الضريبي وبين تكرار فرض الضريبة فدفع شــخص لجزء من الضريبة في بلد عن جزء من إقامة ودفع الجزء المتبقي في بلد آخــر عــن المدة الأخرى لا يشكل تعدداً في الضرائب بل هو تكرار للضريبة وهذا الأخــير لا يشــكل عبئاً إضافياً على المكلف بل ما يشكل ذلك العبء هو الازدواج الضريبي[2].

3. 2. 1. 2 أنواع الازدواج الضريبي

يمكــن تقســم ازدواج الضــرائب من ناحية نطاق هذا الازدواج إلى ازدواج داخلــي، وازدواج دولي، كما يمكن تقسيمه من ناحية الاعتراف به أو وجوب تلافيه إلــى ازدواج مقصود، وازدواج غير مقصود، وهناك من يقسمه إلى ازدواج قانوني وازدواج اقتصادي كما رأينا مسبقاً:

أولاً: الازدواج الداخلي والدولي:

فــإذا خضــع المكلــف لأكثر من ضريبة داخل الدولة عن المادة الخاضعة للضــريبة من نفس السلطة المالية أو من سلطات مختلفة يكون ازدواج داخلي، كأن يدفــع ضــريبة لــوزارة المالــية وأخرى للسلطة المحلية عن نفس المادة الخاضعة للضــريبة نتــيجة لعــدم الدقة في توزيع الاختصاص المالي بين السلطة المركزية والســلطات المحلــية، والتعدد الدولي يتحقق إذا دفع ضريبة على الدخل في الدولة المقيم فيها بموجب التبعية الاجتماعية ولدولته الأم بموجب التبعية السياسية[3].

ثانياً: الازدواج المقصود وغير المقصود:

الازدواج المقصــود يعنــي أن المشــرع يــتعمد تحقيقه إما لزيادة حصيلة الضــرائب لمواجهــة عجز الموازنة أو للرغبة في إخفاء رفع سعر الضريبة تجنباً لإثارة دافعي الضريبة، وإما بقصد التمييز بين الدخول تبعاً لمصدرها، وإما لتصحيح

---

(1) د. غازي عناية، مرجع سابق، ص 78.

(2) د. خالد الخطيب ود. احمد شامية، مرجع سابق، ص 212.

(3) د. حسن عواضة، المالية العامة، ط 6، بيروت، 1983، ص 464.

نظـــام الضـــرائب بفـــرض ضريبة إضافية على مجموع الدخل وفقاً للمقدرة المالية للمكلف وإما لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية ويكون ذلك التعدد داخل الدولة على انه قد يحصل داخل الدولة تعدد غير مقصود[1].

أمـــا الازدواج غير المقصود فهو الذي لا يتعمده المشرع كالازدواج الدولي فكـــل دولـــة تصدر تشريع ضريبي بما يلبي مصالحها الخاصة، على انه يمكن أن يكـــون هـــناك تعدد في الضرائب بشكل مقصود على المستوى الدولي كما في حالة الرغبة في الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج[2].

ونجد أن المشرع الضريبي الأردني تعمد الازدواج الضريبي الداخلي بتحقيق مـــزيداً مـــن الإيـــرادات المالية للخزينة وذلك فيما يتعلق بأرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة قبل الشركة التي استوفت الضريبة من دخلها بموجب أحكام قانون ضـــريبة الدخـــل رقـــم (57) لعـــام (1985) إلى ضريبة توزيع بنسبة (10%) من الأربـــاح والحصـــص الموزعـــة ولكنه تراجع عن هذا الازدواج بإلغاء المادة (17 مكررة) بموجب القانون المعدل رقم (25) لسنة (2001).

وبهدف الحد من هجرة رأس المال الوطني أخضع المشرع الضريبي الأردني بموجـــب المادة (3) فقرة ب/1 من القانون المعدل الضريبي الدخل رقم (25) لسنة (2001) الدخـــول بمـــا فيها الفوائد والعمولات وعوائد الاستثمارات المالية وأرباح المـــتاجرة بـــالعملات والمعادن الثمينة والأوراق المالية المتحققة خارج الأردن لأي شخص أردني أو مقيم وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه من المملكة.

وكذلـــك البـــند الثانـــي من نفس الفقرة اخضـــع (20%) للضريبة من مجموع الدخـــل الصـــافي بعـــد تـــنزيل ضريبة الدولة الأجنبية الذي تحققه فروع الشركات الأردنـــية العاملة في الخارج والمعلن في حساباتها الختامية المصادق عليه من مدقق الحسابات الخارجي.

---

(1) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 225.

(2) د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص 126-127.

ولتلافي الازدواج الدولي أعفى المشرع الأردني من الضريبة الدخل الذي تشمله اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي تعقدها الحكومة وبالقدر الذي تنص عليه هذه الاتفاقية وذلك بموجب م(7) فقرة ب/11 من قانون ضريبة الدخل لعام(2001).

ثالثاً: الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي:

ويكون قانونياً بتوافر الشروط السابقة الذكر للتعدد بالنسبة للمكلف قانوناً بالضريبة بينما يكون اقتصادياً إذا توافرت تلك الشروط بالنسبة لمن يتحمل عبء الضريبة في النهاية إذا استطاع المكلف أن ينقل عبء الضريبة إلى شخص آخر[1].

3. 2. 2 وسائل تلافي الازدواج الضريبي

أولاً: تلافي الازدواج الضريبي الداخلي:

معالجة الازدواج الضريبي داخل الدولة ليس أمراً عسيراً كونه صادر عن سلطة واحدة وقد قام المشرع الأردني بتلافي تعدد الضرائب على العقارات في المملكة المتمثل بضريبة دخل كجزء من الدخل العام للمكلف وضريبة المسقفات المفروضة لصالح الهيئات المحلية فقد تدخل المشرع الأردني بموجب المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لعام (2001) وكان قد عالج نفس المشكلة في القانون السابق رقم (57) لعام (1985) بإجراء مقاصة بين الضريبتين على أن لا يتجاوز مبلغ التقاص المسموح به قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة وفي تعديل عام (2004) اعتبر المشرع الأردني ضريبة المسقفات نفقه.

وكذلك رأينا في المطلب السابق أن المشرع ألغى المادة (17) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لعام (1985) الخاصة بأرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة وذلك في القانون رقم (25) لعام (2001).

ثانياً: تلافي الازدواج الضريبي الدولي:

والأمر ليس بالسهولة كما في الازدواج الداخلي للضرائب لاستقلال كل دولة وتمتعها بسلطة وسيادة مستقلة ولا يحكمها في فرض الضرائب سوى مصالحها

---

[1] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 175.

الداخلــية وتختلف الدولة في النطاق الذي تمتد إليه في فرض الضرائب وفق روابط التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

وقــد تعــددت الجهود الدولية لتلافي الازدواج الضريبي منذ مؤتمر القانون الدولــي فــي كامــبردج عام (1897) ومعهد القانون الدولي عام (1922) وجهود عصــبة الأمــم من خلال عمل اللجان المكلفة لبحث تلك المشكلة وجهود هيئة الأمم المــتحدة والتي دائماً تصطدم بسيادة الدول ومراعاة مصالح كل دولة التي لا يحدها ســلطة أعلى من الدول ولكن أسفرت الجهود الدولية عن عدد من المبادئ المقترحة لحكم تعدد الضرائب على المستوى الدولي كما يلي[1]:

1. إعفــاء الدخول الآتية من الخارج من الضريبة والاكتفاء بخضوعها لضريبة البلد التي جاءت منه.
2. إلغاء الدخول المرسلة إلى الخارج من الضريبة والاكتفاء بإخضاعها لضريبة البلد الذي ستذهب إليه.
3. تقســيم مصــادر وعــاء الضــريبة بين دولة موقع المال ودولة المواطن أو الجنسية.
4. تقسيم الضريبة بين دولة موقع المال ودولة الموطن أو الجنسية.

ويمكــن للدول الاتفاق على تضمين أي من تلك الحلول في اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف.

وقــد انــتهج الأردن ذلك في عقد العديد من الاتفاقيات الثنائية والمتعددة مع العديد من الدول للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي.

3. 3 شخصية الضرائب

عــند فــرض الضريبة يكون المشرع أمام حالتين فإما أن يأخذ في الاعتبار المــادة الخاضــعة للضــريبة وطبيعــتها وكميتها فقط أي أن يتم تغليب الاعتبارات الاقتصادية ويتجاهل تماماً شخصية المكلف وهو ما يسمى بالضريبة العينية، وإما أن

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 179-180.

يأخذ في الاعتبار حالة المكلف وظروفه الخاصة أو وضعه الاجتماعي ومقدار دخله أو ثروته وهو ما يسمى بالضريبة الشخصية[1].

وتعتـــبر الضرائب غير المباشرة بطبيعتها ضرائب عينية لأن الشخص الذي يشتري السلعة الخاضعة للضريبة أو يباشر الواقعة الخاضعة للضريبة يكون مجهول لـــدى الســـلطات المالـــية وبالتالي فإنه من غير الممكن أن تدخل شخصيته ومركزه المالـــي وظـــروفه العائلـــية فـــي الاعتـــبار ولكن يحصل أحياناً أن يحاول المشرع الضـــريبي مراعاة مركز دافع الضريبة في حالة الضرائب غير المباشرة كان يدرج أسعار بعض الضرائب على التصرفات الخاضعة للضريبة لتتناسب طردياً مع قيمة المـــال موضوع التصرف كون هذه الزيادة مؤشر على المقدرة المالية ضرورية أم كمالية، وتبقى هذه المحاولات محدودة وتعترض تنفيذها صعوبات كثيرة[2].

وفـــي الأردن أخضـــعت السلع شائعة الاستعمال كالسجائر والقهوة والكمالية كالأجهـــزة الكهربائـــية مـــثل كاميرات الفيديو والمكيفات إلى ضرائب مرتفعة على عكس الحال مع السلع الضرورية من أرز وحليب وسكر.

بيـــنما تحتل ضريبة المبيعات مكاناً بارزاً في الهيكل الضريبي الأردني حيث أخـــذت مركز الصدارة في إجمالي حصيلة الضرائب غير المباشرة لتفوق حصيلتها على إيرادات الرسوم الجمركية التي لها النصيب الأكبر قبل تطبيق ضريبة المبيعات بموجب القانون رقم (6) لسنة (1994) والتعديلات التي طرأت عليه بموجب القانون رقم (15) لسنة (1995) والقانون رقم (24) لسنة (1999) والقانون رقم (18) لسنة (2000) والقانون رقم (36) لسنة (2000).

وقـــد هدفت الحكومة من قانون ضريبة المبيعات للتغلب على سلبيات تطبيق ضـــريبة الاســـتهلاك فـــي الأردن من جهة وتعويض النقص الحاصل في إيرادات الموازنـــة نتيجة تراجع حصيلة الضرائب الجمركية من جهة أخرى حسب متطلبات اتفاقية التجارة العالمية واتفاقية الشراكة الأوروبية الأردنية[3].

---

(1) د. باهر عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 110.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 229.

(3) د. خالد الخطيب، و د. احمد شامية، مرجع سابق، ص 178.

وقد شملت الضريبة العامة على المبيعات أغلب السلع والخدمات وأُعفي عدد منها لأسباب سياسية واقتصادية واجتماعية لتحقيق المصلحة العامة والعدالة في توزيع العبء الضريبي الذي لا تراعيه عادة الضرائب غير المباشرة.

غير أن الضرائب المباشرة تقبل بطبيعتها أن تكون عينية أو شخصية فالضريبة على مجموع الدخل مثال نموذجي للضريبة الشخصية لأنه يمكن من خلالها مراعاة ظروف المكلف الشخصية وهناك ضرائب مباشرة أخرى من خلالها مراعاة الظروف الشخصية كالضرائب النوعية على فروع الدخل أو ضرائب التركات[1].

ونستعرض في المطالب التالية أهم عناصر شخصية الضرائب ومدى مراعاتها في التشريعات المالية في الأردن.

3. 3. 1 الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية

أن السياسة المالية للدولة لا يقتصر دورها على تحصيل الإيرادات المالية فحسب، ولكن تتعداه إلى تحقيق أهداف أخرى على قدر من الأهمية، سواء من الناحية الاقتصادية أم الاجتماعية أم السياسية، ومن أهم هذه الأهداف: الهدف الاجتماعي، حيث أن تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع الواحد يعد مطلباً ضرورياً من وجهتي النظر الاجتماعية والسياسية معاً[2].

ولهذا تراعي غالبية التشريعات الضريبية إعفاء حد أدنى للدخول والثروات من تحمل أعباء الضرائب وهو ما يسمى بحد الكفاف أي القدر الضروري اللازم للفرد وأسرته للحفاظ على كيانهم[3].

وان العدالة الضريبية تقتضي النظر في حدود هذه الإعفاءات من وقت لآخر، خاصة وان كثير من الممولين من ذوي الدخول المحدودة والثابتة في حاجة إلى هذا

---

(1) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 229.

(2) د. عبد الهادي مقبل، الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 7.

(3) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 229.

التغيـير بمـا يحقق العدالة تبعاً للمقدرة التكليفية للناس في ضوء الظروف المعيشية لغالبية السكان[1].

وتبرر مثل هذه الإعفاءات للأسباب التالية:

1. انه يعوض قسوة الضرائب غير المباشرة على الدخول المتدنية.
2. أن حرمان الأفراد من حاجاتهم الضرورية في حالة الحد الأدنى للمعيشة يلزم الدولة بإعانتهم مما يكلفها مزيداً من النفقات.
3. تحصـيل وربط الضريبة على الدخول المتدينة لضخامة الجهود الإدارية اللازمة لرقابة وتحصيل الضريبة منها.
4. أنـه ضروري ولازم لأدنى مستوى من المعيشة ولا يصح أن يؤخذ من دخل الفرد ضريبة لتمويل الإنفاق على الحاجات العامة[2].

وكذلـك تقتضي العدالة في توزيع الأعباء الضريبية مراعاة الالتزامات التي يتحملها المكلف الذي ينفق جزء من ماله على أفراد عائلته لإعالتهم أو دراستهم لأن القـدرة على الدفع لمثل هذا الشخص تقل عن شخص آخر يساويه في الثراء إذا لم يكـن لديـه نفس الالتزامات العائلية[3]. والواقع أن المشرع الأردني راعى الأعباء العائلـية فـي توزيع العبء الضريبي بإقرار إعفاءات على هذا الأساس وكذلك تم مراعاة نظام العائلة الممتدة التي تسود المجتمع الأردني والتي تستدعي الإنفاق ليس فقـط على الأولاد بل الوالدين وأقارب آخرين مثل ابن الأخ والأخت على خلاف ما تذهـب إلـيه بعـض التشريعات الضريبية بقصر التخفيضات للأعباء العائلية على الزوجة والأولاد دون بقية الأقارب المعولين[4].

---

(1) د. عبد الهادي مقبل، مرجع سابق، ص 8.

(2) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 182.

(3) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 229.

(4) د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص 145.

وقــد منح المشرع الضريبي الأردني بموجب المادة (13) من قانون ضريبة الدخـل رقــم (25) لسـنة (2001) المعــدل القانون ضريبة الدخل رقم (57) لعام (1985) الإعفاءات للأعباء الشخصية والعائلية التالية:

أ. الشخص الطبيعي:

(1000) ديــنار إعفــاء شخصي و(1000) دينار عن زوجته و(500) دينار عن كل من أولاده يتولى إعالته وعن كل من والديه إذا كان يتولى إعالتهما، (200) ديــنار عن كل شخص تكون إعالته من مسؤولية المكلف شرعاً بحد أقصاه (1000) دينار ويشترط في ذلك ألا يمنح الإعفاء عن الشخص المعال الواحد لأكثر من مكلف معيل ويقصد بالمعالين شرعاً: الأخ وابن الأخ والأخت وكذلك الزوجة الثانية والثالثة والرابعة للمكلف وأيضاً الأحفاد من أولاد المكلف.

ويشــترط لمنح الإعفاءات المتعلقة بالزوجة والأولاد والأبوين المعالين لغير الأردني أن يكونوا مقيمين في الأردن.

ب. الشخص الطبيعي الأردني غير المقيم:

يتمتع بالإعفاءات الخاصة بالزوجة والأولاد والمعالين والمقيمين في المملكة إذا كان هذا الشخص مسؤولاً عن إعالتهم.

ج. الشخص الطبيعي الأردني يتمتع بإعفاء:

قدره (2000) دينار في السنة مقابل الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده أو علــى دراســة حفيده أو زوجته أو أخته أو ممن يتولى إعالة أي منهم غير موفد في بعــثه علــى أن يكون طالباً يدرس في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى شهادة الثانوية العامة وإذا تعدد الأشخاص الذي ينفقون على دراسة واحد غير موفد في بعثه فيوزع بينهم مبالغ الإعفاء بمقدار ما ينفقه على الطالب.

3. 3. 2 تفاوت الضريبة حسب مصدر الدخل

يجري تقسيم مصادر الدخل إلى ثلاثة: دخل ناتج عن العمل وآخر عن رأس المــال وثالــث عــن مزيج من العمل ورأس المال وهذه المصادر تختلف من حيث درجــة الدوام والبقاء ومن حيث المشقة التي يتكبدها من يحصل على الدخل وهذا ما تم البحث فيه سابقاً.

وتقتضـــي العدالة في توزيع العبء الضريبي أن نميز بين تلك المصادر كأن تكـــون الضريبة على دخل رأس المال مثلاً أثقل من الضريبة المفروضة على العمل إذ أن مصـــدر الدخل في الحالة الأولى له صفة الدوام بينما ينقص المصدر في حالة دخـــل العمـــل كلما ضعفت الطاقة البشرية بسبب التقدم في السن وعدم القدرة على العمل[1].

بيـنما يمكـــن إخضاع الدخل المترتب على مصدر مختلط من العمل ورأس المـــال إلـــى ضريبة تختلف باختلاف نوع النشاط الاقتصادي من زراعي وصناعي وتجـــاري ويمـــيل إلى الاعتدال أي أن تكون وسطاً بين معدل الضريبة على العمل ومعدل الضريبة على رأس المال[2].

وتـــتحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بصورة اكثر وضوحاً عندما يتم فرض الضريبة على الدخل المتحقق من رأس المال عنه في حالة ملكية رأس المال لأن قيمة رأس المال بالنسبة للضريبة فيما ينتجه من دخل فعلي[3].

علـــى انـــه ليس دائماً التفاوت في سعر الضريبة يشكل عنصراً من عناصر شخصـــية الضـــريبة بـــل قد يكون أداة لتحقيق سياسة اقتصادية معينة كالتمييز بين الصـــناعات التحويلية التي تتم بالعمل اليدوي البسيط للمنتوجات الزراعية وتلك التي تتم عن طريق مشروعات كبيرة وذلك بإعفاء الأولى تماماً من الضريبة على الدخل تشـــجيعاً لتلك الصناعة ومراعاة لظروف المزارعين الذين يمتهنون تلك الصناعات البسيطة[4].

موقف المشرع الضريبي الأردني من التمييز بين الدخول حسب مصدرها

ميز المشرع الضريبي الأردني بين الدخول من حيث مصدرها لتحقيق العدالة مـــن حيث قوة الدخل، إذ ميز الدخل المتأتي من العمل باعتباره اضعف أنواع الدخل

---

(1) د. حسن عواضة، مرجع سابق، ص 457.

(2) د. علي خليل و د. سليمان اللوزي، المالية العامة، عمان، 2001، ص217.

(3) د. مجدي شهاب، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 201.

(4) مـــادة (7) فقرة أ/13 من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 2001 المعدل لقانون عام 1985.

وذلــك بمنح هذا النوع من الدخل إعفاء خاص يتمثل في 50% من الراتب إذا كان موظف قطاع عام. و50% من الاثني عشر ألف الأولى، و25% مما زاد على ذلك إذا كــان مســتخدم قطــاع خاص، وذلك حسب نص المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 2001.

كمــا ميز المشرع بين الدخول من حيث مصدرها بالنسبة لسعر الضريبة، إذ فرض الضريبة على الدخل المتأتي من رأس المال بنسبة مقطوعة، في حين اخضع الدخل المتأتي من العمل أو من رأس المال والعمل للتصاعد.

3. 4 سعر الضريبة

سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى الوعاء الخاضع لها، أي أنها ذلك القدر الذي تقتطعه الضريبة من المال الخاضع لها[1].

ويلعب سعر الضريبة دور كبير في مدى تحقيق العدالة في فرض الضريبة، وبالتالي سوف نتعرض لأهم أساليب فرض الضريبة ومدى تحقيقها للعدالة.

حيث سنتناول هنا السعر التصاعدي، وأساليب تطبيق التصاعد في الضريبة، وكذلك السعر النسبي الثابت ومن ثم موقف المشرع الضريبي الأردني.

3. 4. 1 السعر التصاعدي وأساليب تطبيق التصاعد في الضريبة

يحدد سعر الضريبة بنسبة مئوية من المادة الخاضعة للضريبة وقد تكون هذه النسبة ثابتة لا تختلف باختلاف مطرح الضريبة وتسمى الضريبة النسبية، وقد يحدد السعر بنسبة تتزايد مع تزايد مطرح الضريبة وتسمى بالضريبة التصاعدية، وقد كان ســائداً أن السعر النسبي يحقق العدالة إلا أن الأفكار الحديثة التي رافقت تزايد دور الدولــة فــي المجتمع وتحقيق الرفاه الاجتماعي والاقتصادي أدى إلى الأخذ بمفهوم يتــناول العدالــة بشكل اكثر تعمقاً في فرض الضرائب، إذ تبين أن السعر النسبي لا يــؤدي إلــى العدالــة في توزيع الأعباء الضريبية فالنسبة الثابتة في سعر الضريبة بالنسبة للدخل المتدني تعد أشد وطأة على المكلف من تلك التي يدفعها صاحب الدخل المــرتفع رغــم أن مقدارها يزيد عما يدفعه ذوي الدخل المتدني، وذلك لأن المنفعة

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 185.

الحديـــة للدخل المتبقي لدى ذوي الدخل المتدني بعد دفع الضريبة يفسر عدم العدالة الحقيقية رغم عدالتها الظاهرية[1].

ولذلـــك فـــإن الســـعر التصاعدي في المعاملة الضريبية يؤدي إلى عدالة في توزيـــع العـــبء الضـــريبي وذلـــك بمراعاة مبدأ القدرة على الدفع، وينظر بعض الاقتصـــاديين كالألمانـــي فاجنر إلى الضريبة التصاعدية على أنها أداة هامة لتقليل التفاوت بين الدخول والثروات في المجتمع[2].

وهـــناك من يعتبر السعر التصاعدي للضريبة من عناصر شخصية الضريبة لأن هـــذا التصـــاعد يحقق المساواة في التضحية بين الممولين بعكس الضريبة ذات السعر النسبي، وآخرين لا يعتبرون ذلك لأن التصاعد أو التفاوت في سعر الضريبة يكـــون أحـــياناً راجعاً إلى الرغبة في تحقيق سياسة اقتصادية معينة مثل التمييز في سعر الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية بحيث تكون اثقل على المشروعات الكبـــيرة بالنســـبة للمشـــروعات الصـــغيرة بقصد تشجيع هذه المشروعات الأخيرة وتمكينها من الحياة إلى جانب المشروعات الكبيرة[3].

أساليب تطبيق التصاعد في الضريبة

أولاً: التصاعد بالطبقات:

حيـــث يتم تقسيم مطرح الضريبة وفق هذه الطريقة إلى عدة طبقات إجمالية وتطـــبق علـــى كـــل واحـــد منها معدل واحد يتزايد من طبقة لأخرى فيدفع المكلف الضـــريبة بمعدل واحد هو معدل الطبقة التي يدخل فيها ويدخل في طبقة أعلى كلما زاد دخله وبالتالي يزداد معدل الضريبة الذي يدفعه المكلف من دخله، مثال ذلك:

الطبقة الأولى: (10%) على الدخل الذي لا يزيد عن (400) دينار.

الطبقة الثانية: (15%) على الدخل الذي يزيد عن (400) دينار ولا يتجاوز (600) دينار.

---

(1) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 233.

(2) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 235.

(3) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 234.

الطبقة الثالثة: (20%) على الدخل الذي يزيد عن (600) دينار ولا يتجاوز (1000) دينار ثم (25%) على الدخل الذي يزيد على (1000) دينار فما فوق.

ويؤخذ على هذه الطريقة أن زيادة طفيفة في الدخل تنقل المكلف من سعر إلى آخر فلو أن دخله (400) دينار يدفع ضريبة مقدارها (400×10%) = 40 ديناراً ولو كانت الزيادة في الدخل ديناراً واحداً فإنه يدفع ضريبة مقدارها (401× 15%) = 60.15 ديناراً ففي هذه الحالة كلفة زيادة دينار واحد هي (20.15) دينار ضريبة إضافية.

ثانياً: التصاعد بالشرائح:

ويقسم مطرح الضريبة إلى عدة شرائح يطبق على كل منها معدل خاص، ويتزايد هذا المعدل من شريحة إلى أخرى أعلى منها ولا يشترط أن تكون هذه الشرائح متساوية، مثال ذلك:

تعفى من الضريبة الخمسمائة دينار الأولى.

(10%) على الخمسمائة دينار الثانية.

(15%) على الخمسمائة دينار الثالثة.

(20%) على الخمسمائة دينار الرابعة.

(25%) على ما زاد عن ذلك.

وهكذا يخضع الوعاء الضريبي الواحد لمعدلات مختلفة تبعاً للشرائح المكونة له ويمتاز هذا الأسلوب بتطبيق أسعار مرتفعة بالنسبة لأجزاء من الوعاء فقط خلافاً للطريقة في التصاعد بالطبقات.

ثالثاً: الضريبة التنازلية (التنازل في معدل الضريبة):

هنا يتحقق التصاعد عن طريق فرض معدل نسبي عام بحيث يطبق على كافة الدخول، ثم يخفض هذا المعدل بالنسبة للطبقات الضئيلة منها ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بمعدل (15%)، ثم يخفض هذا المعدل إلى (10%) بالنسبة للدخول

التــي لا تــزيد على (3000) دينار والى (7%) بالنسبة للدخول التي لا تزيد على (2000) دينار والى (5%) بالنسبة للدخول التي لا تزيد على (1000) دينار[1].

نســتطيع القــول انه في الأسلوبين السابقين تبدأ الضريبة بمعدل منخفض ثم يــأخذ هذا المعدل بالارتفاع تبعاً لزيادة حجم وعائها، أما في هذا الأسلوب فالضريبة تفــرض بمعدل عام مرتفع، ثم ينخفض هذا المعدل بالنسبة للدخول المنخفضة، ومع ذلــك فالنتــيجة العملية واحدة في كل الأساليب الثلاثة، وهي زيادة العبء الضريبي علــى الأغنياء وتخفيضه على الفقراء والحقيقة أن المشرع يلجأ إلى أسلوب التنازل في معدل الضريبة لسبب نفساني هو إشعار الفقراء بتخفيف عبء الضريبة عليهم[2].

رابعاً: التصاعد المستمر:

ويــتم التصـــاعد دون تغيير السعر الاسمي للضريبة وإنما عن طريق إجراء خصـــم في المادة الخاضعة للضريبة مع بقاء سعرها الاسمي واحد دون تغيير بحيث لا يطــبق هــذا السعر على كل المادة الخاضعة للضريبة بل على أجزاء منها وهذه الأجــزاء تتزايد بتزايد تلك المادة مع إمكانية خصم حد أدنى للمعيشة ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بواقع (10%) ولكن تطبق على (10%) من مائة الدينار الأولى و (20%) من مائة الدينار الثانية و (30%) من مائة الدينار الثالثة وهكذا[3].

خامساً: التصاعد بواسطة تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة:

ويــتم التصـــاعد بهــذا الأسلوب عن طريق تقسيم وعاء الضريبة لعدة أقسام ويغــير مقــدار المادة الخاضعة للضريبة في كل قسم علماً بأن المشرع يقرر سعر نسبي واحد لا يتغير ومثال ذلك:

السعر النسبي المفروض (10%)، أما الوعاء الضريبي المؤلف من (1000) دينار يقسم إلى (20%) و (30%)، (40%)، (50%) وتحتسب الضريبة كالتالي:

(1000×20%) × 10%= 20 دينار.

(1000×30%) × 10% = 30 دينار.

---

(1) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص 193.

(2) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 277.

(3) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص 338.

(1000×40%) × 10% = 40 دينار.

(1000×50%) × 10% = 50 دينار.

المجموع = 140 دينار.

فـتكون الضـريبة (140) ديـنار بينما لو تم احتسابه بطريقة (10%) فإن الضريبة تكون (100) دينار عن الألف دينار وقد أظهرت هذه الطريقة فرقاً مقداره (40) دينار ويؤخذ على هذا الأسلوب بأنه معقد ويتطلب دقة حسابية[1].

3. 4. 2 السعر النسبي

يقـوم هذا الأسلوب على فرض الضريبة بسعر نسبي ثابت، أي تفرض بنفس المعدل أيا كانت قيمة الوعاء الضريبي، فهذا المعدل لا يتغير بتغير قيمة هذا الوعاء، فلو فرضت الضريبة على الدخل بمعدل 20% مثلا فان الشخص الذي دخله 1000 دينار يدفع 200 دينار ضريبة، والشخص الذي دخله 3000 دينار يدفع 600 دينار ضـريبة، وينـتج عن ذلك أن حصيلة الضريبة النسبية تزيد بنفس نسبة زيادة مقدار وعاؤها وهذا هو رأي الدكتور محمد سعيد فرهود.

لكـن مـا لبثـت الأفكار الحديثة أن نادت بوجوب تعميق مفهوم العدالة أمام الضـريبة بعـد أن اتضح أن السعر النسبي الثابت يعجز عن تحقيق هذه العدالة بين المكلفيـن، حيـث يكـون العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتدنية اكبر من العبء الضريبي على المترتب على أصحاب الدخول المرتفعة، فلو فرضنا أن مكلف دخله 2000 دينار، ومكلف آخر دخله 20000 دينار، وان السعر النسبي الثابت 10 % لوجدنـا أن العبء الضريبي على الأول اكبر بكثير من الثاني، وذلك لان الأول سوف يلتزم بدفع مبلغ 200 دينار والمتبقي من دخله 1800 دينار فقط، بينما المكلف الثاني تكون الضريبة الواجبة عليه 2000 دينار، والمتبقي من دخله 18000 دينار، بحيـث تتـناقص المـنفعة الحدية للمتبقي من دخله بدرجه كبيرة مقارنة مع المكلف الأول الذي تكون المنفعة الحدية للمتبقي من دخله مرتفعة.

---

(1) د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 100.

3. 4. 3 موقف المشرع الضريبي الأردني

لقد أخذ المشرع الضريبي الأردني من خلال قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة (2001) المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (57) لعام (1985) بالضريبة بنسبة مقطوعة تختلف باختلاف نوع الشركة، أما فيما يخص دخول الأفراد فقد وجد المشرع الأردني أن أسلوب التصاعد بالشرائح اكثر تحقيقاً للعدالة في توزيع العبء الضريبي بأن جعل العبء الضريبي يطال ذوي الدخول المرتفعة بنسبة أعلى من تلك التي تطال ذوي الدخول المتدنية في المساهمة في إعادة توزيع الثروة لصالح الفئة الأخيرة وقد جاءت المادة (16) فقرة أ معبرة عن ذلك ونصت على انه تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب الفئات التالية:

1. عن كل دينار من الـ (2000) الأولى 5%.
2. عن كل دينار من الـ (4000) الثانية 10%.
3. عن كل دينار من الـ (8000) الثالثة 20%.
4. عن كل دينار مما تلاها 25%.

إلا أنه وباستقراء نص المادة (11) من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل لسنة (2005) والمعدل لقانون رقم (57) لسنة (1985) وما طرأ عليه من تعديلات والمقرر العمل به اعتباراً من بداية العام (2006) نجد أن مشرعنا الضريبي الأردني قد قلص عدد الشرائح الضريبية بالنسبة للشخص الطبيعي من أربعة إلى اثنتين حسب الآتي:

أ. عن كل دينار من الـ (6000) دينار الأولى (10%).

ب. عن كل دينار مما تلاها (20%) على أن يتم تخفيض هذه النسبة لكل سنة اعتباراً من بداية السنة المالية (2007) ولمدة خمس سنوات بحيث تثبت عن نسبة (15%) ابتداءً من السنة المالية (2011).

الخاتمة

إن التشريعات الضريبية في المملكة الأردنية الهاشمية شأنها في ذلك شأن معظم التشريعات في الدول التي تسير على طريق التنمية الاقتصادية والاجتماعية

وتسعى للموازنة بين اعتبارات متعددة وهي بصدد توزيع العبء الضريبي على الأفراد والفئات والطبقات المختلفة في المجتمع.

هذه الاعتبارات تتراوح بين تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي وتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية وتدبير موارد مالية للخزينة لتغطية النفقات المتزايدة.

في الواقع إن المشرع الضريبي الأردني يحاول مسايرة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية في داخل الأردن وعلى المستويين الدولي والإقليمي، لذلك تعددت التغيرات في التشريعات الضريبية خصوصاً بعد انضمام الأردن إلى منظمة التجارة العالمية (الجات)، والاتفاقية الأوروبية الأردنية المشتركة التي استدعت تغيرات جذرية في النظام الضريبي في الأردن، حيث أننا نلمس وبشكل ملحوظ مشاريع القوانين الخاصة بالضريبة التي تقوم الحكومة باقتراح تعديلها على المجلس النيابي، وهذا أن دل على شيء فإنه يدل على الحراك المستمر لقوانين الضريبة من ناحية والاهتمام بالحياة المعيشية للأفراد من ناحية أخرى.

ونحسب أن المشرع الضريبي الأردني كان موفقاً إلى حد بعيد في الاستجابة للمتطلبات التي فرضها الواقع الجديد واتخاذ الإجراءات اللازمة لتعويض انخفاض حصيلة الضرائب الجمركية بأخرى مثل الضريبة العامة على المبيعات.

كما أن المشرع الضريبي الأردني كان موفقاً في فرض الضريبة باتباع أسلوب التصاعد بالشرائح على كل الأشخاص الطبيعيين ومراعاة الظروف الشخصية في فرض الضرائب بإقرار الإعفاءات الشخصية والعائلية حيث كان من الدول القليلة جداً التي توسعت في هذه الإعفاءات وسعيه نحو تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي لصالح الدخول المتدنية والفئات المرهقة بأعباء مالية متعددة.

وتطبيقاً للعدالة الضريبية اقترح أن تأخذ الدولة – أي دولة– بضريبتين إيجابيتين وضريبة سلبية كما يلي:

أ. الضريبة العامة على الدخل، على أن يؤخذ بالزيادة الإيجابية في ذمة الممول التي تغني عن الضرائب على رأس المال والتي لم تعد مقبولة في

زمانـــنا الحاضـــر بسبب ازدياد الأخذ باقتصاد السوق والذي تدعمه قوى عالمـــية لها مصلحة فيه، وذلك من خلال "الجات" التي تحولت إلى منظمة الـــتجارة العالمـــية ومن خلال صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير اللذين يؤكدان على الخصخصة واقتصاد السوق.

ب. الضريبة الثانية، هي الضريبة العامة على المبيعات، والتي يمكنها أن تحقق مـــزايا الضـــرائب النوعية على السلع، ولكن مع بعض الضوابط على هذه الضـــريبة ومـــراعاتها لظروف المكلفين وذلك من خلال رفع سعرها على الكمالـــيات والأمـــور الترفيهية وتخفيضها على الأساسيات للحياة والتي لا يستغني عنها أحد.

إلا أننا نرى أن تحديد سعر ثابت للضريبة العامة على المبيعات بموجب آخر تعديل في القانون رقم (36) لعام (2000) لا يتفق ومبادئ العدالة في توزيع العبء الضريبي كون بعض السلع الخاضعة للضريبة يستهلكها ذوي الدخل المتدني بصورة كبـــيرة بيـــنما خضعت سلع أخرى لنفس سعر الضريبة ويميل إلى استهلاكها ذوي الدول المرتفعة وعليه فإنه من العدالة أن يتراوح سعر الضريبة العامة على المبيعات بيـــن حـــد أدنى للسلع المطلوبة لدى الفقراء وحد أعلى لتلك التي يختارها في العادة الأثرياء.

ج. الضـــريبة الثالثة، هي الضريبة السلبية (الإعانات الاجتماعية)، وذلك عن طـــريق ربط الإيرادات العامة، وخصوصاً إيرادات الضرائب مع النفقات العامـــة، ذلك انه ما دمنا نسعى إلى العدالة الضريبية التي تتطلب من بين أمـــور عـــدة إعفاء الحد الأدنى للمعيشة فإن من نقص دخله عن هذا الحد الأدنى يجب أن يحصل على إعانة من الميزانية العامة، وحقيقة الأمر نجد أن مشرعنا الأردني اخذ بهذا الاتجاه مع وجود بعض السلبيات في التطبيق وأســـلوب العمل، ويجب ألا يتوسع في حجم هذه الإعانات وأنواعها ووقتها ولمن تعطى لهم، حتى لا يتعود على الكسل من هو قادر على العمل.

ولا شك في أن الأخذ بهذا الاقتراح قد تصادفه سلبيات يمكن التغلب عليها مع الزمن ولا أدل على إمكانية التغلب على هذه السلبيات من التطور التاريخي للولايات

المتحدة والسوق الأوروبية المشتركة واليابان في تطبيق هذه الضرائب واختيار كل منها ما يلائمه من أنواع هذه الضرائب، ثم تعديله بما يتناسب معها سياسياً واجتماعياً واقتصادياً.

ولا يفوتنا التعديل الحاصل على قانون ضريبة الدخل الأردني لعام (2005) المعدل للقانون (57) لعام (1985) والذي سيتم العمل به اعتباراً من (2006/1/1) والذي كان من أبرز معالمه توحيد وتقليص الإعفاءات من خلال توحيد الضريبة المفروضة على المستخدمين والأفراد وأصبح مجموع الإعفاءات للشخص الطبيعي المقيم في المملكة على ألا تزيد عن (8000) سنوياً، مقابل إلغاء الإعفاءات التي كان يمنحها القانون قبل التعديل والخاصة بالموظفين والمستخدمين وإعفاءات الدراسة الجامعية والاستشفاء والسكن، واستيفاء الضريبة عن كل (6000) دينار الأولى بنسبة (10%)، و(20%) عن كل دينار مما تلاه على أن تخفض هذه النسبة بحيث يتم تثبيتها عند نسبة (15%) بعد خمس سنوات أما بالنسبة للشركات فتمت مساواة المعاملة الضريبية للشركات العادية ومعاملتها أسوة بالشركات المساهمة. كما تم إلغاء الحوافز المتمثلة في الخصم التشجيعي لدفع الضريبة في شهر (3،2،1) من العام المقبل (2006)، وكذلك تم إلزام الشركات والأفراد الذين تتجاوز مبيعاتهم مليون دينار بدفع دفعة نصف سنوية.

هذه التعديلات تعتبر تراجعاً واضحاً في مبدأ العدالة الضريبية وكان الأجدى بمشرعنا أن يقوم بزيادة عدد الشرائح الضريبية وليس تقليصها كما فعل استناداً لنص دستوري صريح يحض على ذلك.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

إبراهيم، محمد فؤاد، (1959)، **مبادئ علم المالية العامة**، ج1، مكتبة النهضة العربية، القاهرة.

بركات، عبد الكريم صادق وحامد عبد المجيد دراز، (1978)، **علم المالية العامة**، ج2، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

بركات، عبد الكريم صادق، (1986)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

بشور، عصام، (1977- 1978)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مطبعة طربين، دمشق.

البطريق، يونس احمد، (1984)، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت.

البطريق، يونس احمد، (1985)، **النظم الضريبية في بعض البلدان العربية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.

تكلا، شريف رمسيس، (1979)، **الأسس الحديثة لعلم المالية العامة**، دار الفكر العربي، القاهرة.

جادو، محمد نجيب، (2004)، **النظام الضريبي المصري شرح أحكام الضريبة الموحدة**، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة.

الجعفري، هاشم، (1967- 1968)، **مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي**، مطبعة سليمان المعظمي، بغداد.

حجير، محمد مبارك، (د. ت)، **السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية**، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة.

حسين، صلاح حامد، (1973)، العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسية الضريبية في الدول النامية، **مجلة مصر المعاصرة**، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، العدد 354، القاهرة.

حشيش، عادل، (1977)، **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، الإسكندرية.

الخطيب، خالد الخطيب واحمد شامية، (2003)، أسس **المالية العامة**، ط2، عمان.

خليل، علي، وسليمان اللوزي، (2001)، **المالية العامة**، عمان.

دراز، حامد، (1979)، **مبادئ الاقتصاد العام**، دار النهضة العربية، بيروت.

سلوم، حسين، (1990)، **المالية العامة- القانون المالي والضريبي**، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت.

شقير، محمد لبيب، (1957)، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.

شمس الدين، عبد الأمير، (1987)، **الضرائب- أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية**، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.

شهاب، مجدي محمود، (1988)، **الاقتصاد المالي**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

الشـوابكة، سالم محمد، (2000)، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، ط1، دار رند للنشر والتوزيع، الكرك.

الشوابكة، سالم محمد، (2000)، **قرار تقدير ضريبة الدخل وطريق الطعن به**، مجلة الحقوق، العدد2، الكويت.

الشـيخ، رياض، (1966)، **المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية**، دار النهضة العربية، القاهرة.

الصكبان، عبد العال، (1967)، **علم المالية العامة**، دار الجمهورية، بغداد.

عـبد الملـك، أنيس أسعد، (د. ت)، **اقتصاديات المالية العامة**، ط2، دار المعارف، القاهرة.

عبد المولى، السيد، (1975)، **المالية العامة**، دار الفكر العربي، القاهرة.

عـبدالعزيز، سـمير محمد، (د. ت)، **"الثروة – الدخل- الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"**، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة.

عبدالمجـيد، عبد الفتاح عبد الرحمن، (1988)، **اقتصاديات المالية العامة**، المطبعة الكمالية، جامعة المنصورة.

عطـوي، فـوزي، (2003)، **المالـية العامـة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.

عطـية، محمود رياض، (1965)، **موجز في المالية العامة**، دار المعارف بمصر، القاهرة.

علتم، باهر محمد، (1993)، **اقتصاديات المالية العامة**، القاهرة.

العلـــي، عـــادل فلـــيح، (2003)، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.

العنانـــي، حمـــدي احمد، (1992)، **اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق**، ج1، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة.

عـــناية، غـــازي، (1998)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط2، دار البيارق، جامعة جرش.

عواضة، حسن، (1983)، **المالية العامة**، ط6، بيروت.

فـــرهود، محمـــد ســـعيد، (1978-1979)، **مبادئ المالية العامة**، ج1، منشورات جامعة حلب.

فـــرهود، محمد سعيد، (1983)، مفهوم الدخل ضريبياً، **مجلة الإدارة العامة**، العدد 37، الرياض.

فـــوزي، عـــبد المـــنعم وعبد الكريم صادق بركات ويونس البطريق وحامد دراز، (1970)، **اقتصاديات المالية العامة**، ط1، المعارف، الإسكندرية.

فـــوزي، عـــبد المـــنعم، (1972)، **المالـــية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت.

القونـــي، مصـــطفى، (1952)، **المالية العامة والضرائب**، مكتبة الإنجلو المصرية، القاهرة.

كشاكش، كريم، (1999)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي في الأردن، مطبعة الروزنا، اربد.

محجوب، رفعت، (1975)، **المالية العامة**، دار النهضة، القاهرة.

مراد، محمد حلمي، (1962)، **مالية الدولة**، مطبعة نهضة مصر، القاهرة.

مقـــبل، عـــبد الهادي، (2000)، **الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير**، دار النهضة العربية، القاهرة.

الناصر، ناصر عبيد، (1998)، **المالية العامة**، مطبعة الداوودي، دمشق.

النشـــار، محمـــد، (1956)، **قواعـــد تحديـــد الأرباح التجارية والصناعية**، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية.

نعـــوش، صـــباح، (1987)، **الضرائب في الدول العربية**، المركز الثقافي العربي، بيروت.

هاشـــم، محمـــد محمد علي، (1981)، **الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

هاشم، محمد محمد علي، (1983)، **مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل (157)**، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

الهـــزايمة، رفاعي، (1983)، **الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن**، ط2، بدون دار نشر، عمان.